

**PENGARUH PERENCANAAN ANGGARAN DAN SISTEM PENGUKURAN
KINERJA TERHADAP AKUNTABILITAS KINERJA INSTANSI PEMERINTAH
DENGAN IMPLEMENTASI ANGGARAN BERBASIS KINERJA SEBAGAI
VARIABEL INTERVENING**

(Studi Pada Organisasi Perangkat Daerah Pemerintah Kota Batu)

Disusun Oleh:

Renny Nadianti

NIM. 145020307111013

SKRIPSI

Diajukan Sebagai Salah Satu Syarat Untuk Meraih Derajat Sarjana Ekonomi



JURUSAN AKUNTANSI FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS

UNIVERSITAS BRAWIJAYA

MALANG

2018

LEMBAR PENGESAHAN

Skripsi dengan judul:

**PENGARUH PERENCANAAN ANGGARAN DAN SISTEM
PENGUKURAN KINERJA TERHADAP AKUNTABILITAS KINERJA
INSTANSI PEMERINTAH DENGAN IMPLEMENTASI ANGGARAN
BERBASIS KINERJA SEBAGAI VARIABEL INTERVENING
(Studi Pada Organisasi Perangkat Daerah Pemerintah Kota Batu)**

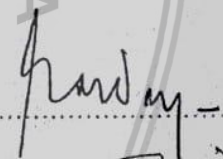
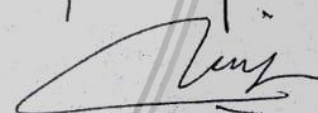
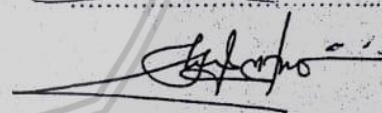
Yang disusun oleh:

Nama : Renny Nadianti
NIM : 145020307111013
Fakultas : Ekonomi dan Bisnis
Jurusan : Akuntansi

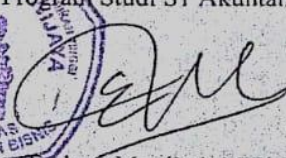
Telah dipertahankan di depan dewan penguji pada tanggal 26 November 2018 dan dinyatakan telah memenuhi syarat untuk diterima.

SUSUNAN DEWAN PENGUJI

1. Dr. Drs. Rosidi, Ak., MM.
NIP. 19540312 198403 1 001
(Dosen Pembimbing)
2. Nasikin, MM., CPA., Ak.
NIP. 19571022 198403 1 001
(Dosen Penguji I)
3. Kristin Rosalina, MSA., Ak., CA
NIP. 19860402 201504 2 002
(Dosen Penguji II)


.....

.....

.....

Matang, 26 November 2018
Ketua Program Studi S1 Akuntansi


Dr. Dra. Endang Mardiaty, M.Si., Ak., CA
NIP. 19590902 198601 2 001

SURAT PERNYATAAN ORISINALITAS

Yang bertanda tangan di bawah ini :

Nama : Renny Nadianti

NIM : 145020307111013

Fakultas : Ekonomi dan Bisnis

Jurusan : Akuntansi

Dengan ini menyatakan bahwa Skripsi yang saya susun dengan judul :

**PENGARUH PERENCANAAN ANGGARAN DAN SISTEM
PENGUKURAN KINERJA TERHADAP AKUNTABILITAS KINERJA
INSTANSI PEMERINTAH DENGAN IMPLEMENTASI ANGGARAN
BERBASIS KINERJA SEBAGAI VARIABEL INTERVENING**

(Studi Pada Organisasi Perangkat Daerah Pemerintah Kota Batu)

adalah benar-benar hasil karya sendiri dan bukan merupakan plagiat dari Skripsi orang lain. Apabila kemudian hari pernyataan saya tidak benar, maka saya bersedia menerima sanksi akademis yang berlaku (dicabut predikat kelulusan dan gelar kesarjanaannya).

Demikian pernyataan ini saya buat dengan sebenarnya, untuk dapat dipergunakan bilamana diperlukan.

Malang, 27 Desember 2018

Yang membuat pernyataan,



Renny Nadianti
NIM. 145020307111013

RIWAYAT HIDUP

Nama Lengkap : Renny Nianti
Tempat, Tanggal Lahir : Malang, 19 Juni 1996
Jenis Kelamin : Perempuan
Status : Belum Menikah
Agama : Islam
Kewarganegaraan : Indonesia
Nomor Handphone : 082249100094
Email : nadiantirennny@gmail.com
Alamat : Jalan Sudanco Supriadi No.2 Sukun-Malang

Riwayat Pendidikan

TK (2000-2002) : TK Aisyiyah Bustanul Athfal 8 Malang
SD (2002-2008) : SD Negeri Sukun 1 Malang
SMP (2008-2011) : SMP Negeri 8 Malang
SMA (2011-2014) : SMA Negeri 5 Malang
(Ilmu Pengetahuan Sosial)
Perguruan Tinggi (2014-2018) : S1 Jurusan Akuntansi, Universitas Brawijaya (Akuntansi Sektor Publik)

Pengalaman Kerja

Staf Magang di Dewan Pengawas Universitas Brawijaya (Juli-September 2018)

Pendidikan Non Formal

1. Program Sertifikasi Pelatihan Pajak Terapan A dan B Jurusan Akuntansi Universitas Brawijaya dan IAI Wilayah Jawa Timur (2017-2018)
2. Program Pelatihan e-SPT Brevet A dan B Terpadu Jurusan Akuntansi Universitas Brawijaya dan IAI Wilayah Jawa Timur (2017-2018)

Pengalaman Organisasi

Staf Departemen Informasi Komunikasi Economics and Business Dance Club (EDC) Universitas Brawijaya (2015)

Pengalaman Kepanitiaan

1. Staf Divisi Konsumsi – Pemilihan Umum Keluarga Mahasiswa Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Brawijaya (2015)
2. Staf Divisi Bina Disiplin dan Etika – Pengenalan Kehidupan Kampus Mahasiswa Baru (PKK-MABA) (2015)
3. Staf Divisi Acara – Keluarga Mahasiswa Fakultas Ekonomi dan Bisnis Day (2015)
4. Penanggungjawab – Showcase Night Economics and Business Dance Club (2015)
5. Wakil Ketua Pelaksana – Sparkling Ecora Dance Competition Economics and Business Dance Club (2015)



KATA PENGANTAR

Assalamu'alaikum Warahmatullahi Wabarakatuh.

Puji syukur penulis panjatkan kepada Allah SWT atas rahmat dan karunia-Nya berupa petunjuk, kesempatan dan pengetahuan sehingga skripsi ini dapat terselesaikan dengan berbagai warna. Segala rahmat dan karunia-Nya merupakan hal yang luar biasa yang boleh penulis dapatkan selama proses penyelesaian skripsi ini. Setiap proses yang boleh terlewati dalam penyelesaian skripsi ini merupakan suatu pelajaran berharga bagi penulis tentang kerja keras dan keberanian dalam mencoba hal baru. Selain itu, tak lupa penulis mengucapkan terima kasih kepada berbagai pihak yang telah banyak membantu melalui dukungan materiil dan non materiil. Pihak-pihak tersebut antara lain:

1. Kedua orang tua penulis, Ayah Kusnadi, S.Pd. dan Ibu Susi Irianti, S.E., sosok yang menjadi penyemangat, penyabar dan penasihat dalam setiap perkataan maupun doa untuk penulis selama perkuliahan agar selalu menjadi yang terbaik dan sukses. Semoga Bapak Ibu selalu sehat, bahagia dan berada dalam perlindungan Allah SWT. Semoga penulis mampu membahagiakan kedua orang tua penulis sama seperti mereka selalu berjuang membahagiakan penulis.
2. Kedua saudara kandung penulis, Muhammad Rifandi Wira Kusuma dan Sabrina Aprilia Wahyuningrum sosok penyemangat dan penghibur dalam setiap perkataan maupun doa untuk penulis. Selain itu, dalam beban penulis sebagai anak pertama yang harus mampu menjadi panutan dan pemimpin yang baik bagi mereka. Semoga mereka bisa jauh lebih baik dari apa yang bisa penulis contohkan kepada mereka.

3. Dosen Pembimbing, Bapak Dr. Drs. Rosidi, Ak., MM, yang sangat sabar dan bersedia membimbing, memberikan kesempatan untuk banyak belajar dan selalu menginspirasi penulis dari segi keilmuan dalam penyelesaian skripsi. Beliau bagaikan seorang bapak yang bersedia menjadi mitra diskusi dalam berbagai topik.
4. Dosen Penguji, Bapak Nasikin, MM., CPA., Ak. dan Ibu Kristin Rosalina, MSA., Ak., CA, yang begitu bijaksana dalam mengoreksi skripsi ini dan memberikan berbagai masukan yang sifatnya membangun skripsi penulis agar menjadi lebih baik.
5. Bapak Nurkolis, SE., Ph.D., Ak., CA. selaku Dekan Fakultas Ekonomi dan Bisnis dan Bapak Dr. Roekhudin, Ak., CSRS., CA. selaku ketua Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Brawijaya beserta seluruh jajaran staf Jurusan Akuntansi atas bantuan yang diberikan.
6. Sahabat terkasih penulis, Kusuma Isbi Rahmadani, Dewi Khusnul Awaln, Fahrika Arsy Utami, Asa Jasmine Harimurti, Rani Laksmi Devindasari , Rossinta Indahsari, Sang Ayu Putu Thania Parameswari Eka Putri, sosok pendoa, penasihat dan penyemangat yang sangat sabar menanggapi setiap keluhan kesah penulis. Sahabat membantu penulis dari mulai proses pengerjaan skripsi sampai dengan terselesaikannya skripsi ini. Semoga kedepannya kita bisa sukses bersama dan selalu menemani di setiap langkah selanjutnya.
7. Saudara seperjuangan di Fakultas Ekonomi dan Bisnis yang menjadi sahabat kuliah, pemotivasi, penyemangat, penghibur, penasihat dan membangun penulis agar menjadi sosok yang lebih baik lagi. Timses Renny: Asa, Isbi, Dewi, Fahrika, Irham, Aji. Gincu: Rani, Rossinta, Prasna, Thania, Fadilah,

Devinta, Hani, Fithria, Rana, Berlina dan Raden. Binal's: Rani, Farra, Rachma, Selvi, Mutiara, Nadine. Aselole: Marissa, Rima, Ma'rifatul, Kinanthi. Otw Wisuda: Peggy, Oktaf, Nanda, Heidi. Banana's: Frizka dan Nur Zilvy. Teman Sepiooner: Farizi. Teman bersama Ujian Skripsi-Wisuda: Zyarina. Terima kasih atas segala materi kuliah yang kalian bagi, momen jalan-jalan dan belajar bersama, bantuan selama menempuh masa studi, memberikan banyak ilmu, *sharing* pengalaman, tempat berbagi cerita canda tawa, saling membully, untuk selalu ada dalam memberi motivasi dan alarm bagi penulis sehingga skripsi ini dapat terselesaikan dengan baik.

8. Kakak penulis yang sudah banyak memberikan dukungan, bantuan, maupun doa bagi penulis: Kak Novi Trisnawati, Kak Pramitha, Kak Gracias Sheilla Gloria Rossano, Kak Nuriyati, Kak Erika, Kak Aisyah Basalamah, Kak Inge Adysa, Kak Intan, Kak Sindy, Kak Fahmi, Kak Dimas dan Kak Wiwit.

Penulis menyadari bahwa skripsi ini masih memiliki banyak kekurangan. Penulis mengharapkan kritik dan saran yang membangun untuk perbaikan skripsi ini. Penulis berharap skripsi ini dapat memberikan manfaat bagi para pembaca.

Wassalamualaikum Warahmatullahi Wabarakatuh

Malang, Desember 2018

Peneliti

DAFTAR ISI

KATA PENGANTAR	i
DAFTAR ISI	iv
DAFTAR TABEL	vii
DAFTAR GAMBAR	viii
DAFTAR LAMPIRAN	ix
ABSTRAK	x
ABSTRACT	xi
BAB I PENDAHULUAN	1
1.1 Latar Belakang	1
1.2 Rumusan Masalah	7
1.3 Tujuan Penelitian.....	7
1.4 Manfaat Penelitian.....	8
1.4.1 Manfaat Teoritis	8
1.4.2 Manfaat Praktis	8
BAB II TELAAH PUSTAKA DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS	9
2.1 Landasan Teori	9
2.1.1 Teori Penetapan Tujuan (<i>Goal Setting Theory</i>)	9
2.1.2 Teori Kontijensi (<i>Contingency Theory</i>).....	10
2.1.3 Teori Stewardship (<i>Stewardship Theory</i>)	13
2.2 Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja.....	15
2.2.1 Unsur-Unsur Pendukung Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja..	17
2.3 Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (AKIP).....	18
2.3.1 Siklus Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah	20
2.4 Perencanaan Anggaran	23
2.5 Sistem Pengukuran Kinerja	25
2.6 Penelitian Terdahulu.....	27
2.7 Kerangka Konseptual	37
2.8 Pengembangan Hipotesis	40
2.8.1 Hipotesis Pengaruh Perencanaan Anggaran terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah	40

2.8.2 Hipotesis Pengaruh Sistem Pengukuran Kinerja terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.....	42
2.8.3 Hipotesis Pengaruh Perencanaan Anggaran terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah melalui Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja.....	43
2.8.4 Hipotesis Pengaruh Sistem Pengukuran Kinerja terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah melalui Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja.....	46
BAB III METODE PENELITIAN	50
3.1 Jenis Penelitian	50
3.2 Populasi, Unit analisis dan Sampel Penelitian	50
3.3 Jenis, Sumber Data dan Teknik Pengumpulan Data	51
3.4 Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel	53
3.4.1 Perencanaan Anggaran	54
3.4.2 Sistem Pengukuran Kinerja.....	55
3.4.3 Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja	55
3.4.4 Akuntabilitas Kinerja.....	56
3.5 Metode Analisis Data	56
3.6 Spesifikasi Model	57
3.6.1 <i>Outer Model</i> (Model Pengukuran)	57
3.6.2 <i>Inner Model</i> (Model Struktural)	60
3.7 Evaluasi Model.....	60
3.7.1 Evaluasi <i>Outer Model</i> (Model Pengukuran)	60
3.7.2 Evaluasi <i>Inner Model</i> (Model Struktural)	62
3.8 Pengujian Model Mediasi.....	64
BAB IV HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN.....	66
4.1 Deskripsi Objek Penelitian	66
4.2 Deskripsi Karakteristik Responden	67
4.3 Statistik Deskriptif.....	68
4.4 Evaluasi Model Hipotesis Penelitian.....	70
4.4.1 Pengujian Model Pengukuran (<i>Outer Model</i>)	70

4.4.1.1 Pengujian Validitas Konvergen.....	70
4.4.1.2 Pengujian Validitas Diskriminan.....	75
4.4.1.3 Pengujian Reliabilitas.....	77
4.4.2 Pengujian Model Struktural (<i>Inner Model</i>)	78
4.4.2.1 Nilai R ²	79
4.4.2.2 Nilai Koefisien Path	79
4.5 Hasil Pengujian Variabel Mediasi	81
4.5.1 Pengujian Pengaruh Langsung Perencanaan Anggaran terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.....	81
4.5.2 Pengujian Pengaruh Langsung Sistem Pengukuran Kinerja terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.....	82
4.5.3 Pengujian Pengaruh Tidak Langsung Perencanaan Anggaran terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.....	83
4.5.4 Pengujian Pengaruh Tidak Langsung Sistem Pengukuran Kinerja terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.....	86
4.6 Diskusi Hasil Pengujian Hipotesis	88
4.6.1 Diskusi Pengaruh Perencanaan Anggaran Terhadap Akuntabilitas Kinerja.....	89
4.6.2 Diskusi Pengaruh Sistem Pengukuran Kinerja Terhadap Akuntabilitas Kinerja.....	91
4.6.3 Diskusi Pengaruh Perencanaan Anggaran Terhadap Akuntabilitas Kinerja melalui Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja.....	93
4.6.4 Diskusi Pengaruh Sistem Pengukuran Kinerja Terhadap Akuntabilitas Kinerja melalui Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja.....	96
BAB V PENUTUP	101
5.1 Kesimpulan.....	101
5.2 Keterbatasan Penelitian	102
5.3 Implikasi Hasil Penelitian dan Saran.....	103
DAFTAR PUSTAKA	104
LAMPIRAN.....	110

DAFTAR TABEL

Tabel 1.1 Penilaian Hasil Evaluasi Pemerintah Kota Batu Tahun 2016-2017	3
Tabel 2.1 Penelitian Terdahulu	27
Tabel 3.1 Persamaan <i>Outer Model</i>	59
Tabel 3.2 Parameter Pengukuran <i>Outer Model</i>	62
Tabel 4.1 Sampel dan Tingkat Pengembalian.....	67
Tabel 4.2 Karakteristik Responden	67
Tabel 4.3 Statistik Deskriptif Variabel Penelitian.....	69
Tabel 4.4 Hasil Nilai <i>Average Variance Extracted</i> (AVE) dan <i>Communality</i> Sebelum Penghapusan Indikator Konstruk	71
Tabel 4.5 Hasil Nilai Faktor Loading Sebelum Penghapusan Indikator Konstruk	71
Tabel 4.6 Hasil Nilai <i>Average Variance Extracted</i> (AVE) dan <i>Communality</i> Setelah Penghapusan Indikator Konstruk	72
Tabel 4.7 Hasil Nilai Faktor Loading Setelah Penghapusan Indikator Konstruk .	73
Tabel 4.8 Perbandingan Hasil Nilai <i>Average Variance Extracted</i> (AVE) dan <i>Communality</i> Sebelum Penghapusan dan Setelah Penghapusan Indikator Konstruk	74
Tabel 4.9 Hasil Nilai <i>Cross Loading</i> Setelah Dilakukan Penghapusan	76
Tabel 4.10 Hasil Nilai <i>Cronbach's Alpha</i> dan <i>Composite Reliability</i> Setelah Dilakukan Penghapusan.....	77
Tabel 4.11 Hasil R^2	79
Tabel 4.12 Nilai Koefisien <i>Path</i>	80
Tabel 4.13 Hasil Pengujian Pengaruh Langsung Variabel Independen dan Variabel Dependen.....	83
Tabel 4.14 Hasil Pengujian Pengaruh Tidak Langsung Perencanaan Anggaran terhadap Akuntabilitas Kinerja.....	84
Tabel 4.15 Hasil Pengujian Pengaruh Tidak Langsung Sistem Pengukuran Kinerja terhadap Akuntabilitas Kinerja.....	87

DAFTAR GAMBAR

Gambar 2.1 Siklus Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.....	21
Gambar 2.2 Model Penelitian (<i>Research Model</i>).....	40
Gambar 3.1 Diagram Jalur	58
Gambar 3.2 Pengujian Efek Mediasi	64
Gambar 4.1 <i>Output</i> Model Pengukuran	77
Gambar 4.2 Model Struktural Pengujian Hipotesis	80
Gambar 4.3 Model Pengaruh Langsung Perencanaan Anggaran terhadap Akuntabilitas Kinerja.....	82
Gambar 4.4 Model Pengaruh Langsung Sistem Pengukuran Kinerja terhadap Akuntabilitas Kinerja.....	82
Gambar 4.5 Model Pengaruh Tidak Langsung Perencanaan Anggaran terhadap Akuntabilitas Kinerja.....	84
Gambar 4.6 Model Pengaruh Tidak Langsung Sistem Pengukuran Kinerja terhadap Akuntabilitas Kinerja.....	86

DAFTAR LAMPIRAN

Lampiran 1 Daftar Jumlah Populasi Penelitian.....	110
Lampiran 2 Kuesioner.....	111
Lampiran 3 Hasil Output SmartPLS Sebelum Penghapusan	117
Lampiran 4 Hasil Output SmartPLS Sesudah Penghapusan.....	118



ABSTRAK**PENGARUH PERENCANAAN ANGGARAN DAN SISTEM PENGUKURAN KINERJA TERHADAP AKUNTABILITAS KINERJA INSTANSI PEMERINTAH DENGAN IMPLEMENTASI ANGGARAN BERBASIS KINERJA SEBAGAI VARIABEL INTERVENING****(Studi Pada Organisasi Perangkat Daerah Pemerintah Kota Batu)****Oleh:****Renny Nadianti****Dosen Pembimbing:****Dr. Drs. Rosidi, Ak., MM.**

Penelitian ini bertujuan untuk memperoleh bukti empiris pengaruh perencanaan anggaran dan sistem pengukuran kinerja terhadap akuntabilitas kinerja melalui implementasi anggaran berbasis kinerja sebagai mediasi. Objek penelitian ini adalah 37 Organisasi Perangkat Daerah di Pemerintah Kota Batu. Penelitian ini menggunakan metode kuantitatif, pengumpulan data dilakukan dengan menggunakan kuesioner dan dokumentasi. Analisis data dilakukan dengan metode statistik *Partial Least Square* (PLS) dengan aplikasi *SmartPLS ver. 2.0 M3*. Hasil penelitian menunjukkan bahwa perencanaan anggaran dan sistem pengukuran kinerja berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas kinerja. Faktor perencanaan anggaran dalam konteks hubungan tidak langsung antara perencanaan anggaran dengan akuntabilitas kinerja melalui implementasi anggaran berbasis kinerja menunjukkan mediasi secara penuh. Sedangkan faktor sistem pengukuran kinerja pada konteks hubungan tidak langsung antara sistem pengukuran kinerja dengan akuntabilitas kinerja melalui implementasi anggaran berbasis kinerja menunjukkan mediasi secara parsial. Implikasi penelitian ini diperlukan penguatan aktivitas pembahasan yang intensif dan optimal pada aspek perencanaan anggaran menyeluruh dan komprehensif serta dilaksanakan oleh masing-masing Organisasi Perangkat Daerah Pemerintah Kota Batu. Selain itu, faktor sistem pengukuran kinerja harus pula dilaksanakan secara optimal dalam pencapaian akuntabilitas kinerja yang terbaik.

Kata Kunci: akuntabilitas kinerja instansi pemerintah, perencanaan anggaran, sistem pengukuran kinerja, implementasi anggaran berbasis kinerja.

ABSTRACT**THE IMPACT OF BUDGET PLANNING AND PERFORMANCE MEASUREMENT SYSTEM ON THE PERFORMANCE ACCOUNTABILITY OF A GOVERNMENT AGENCY WITH PERFORMANCE-BASED BUDGETING IMPLEMENTATION AS INTERVENING VARIABLE****(A Study Case on Regional Officials of the City of Batu)****By:****Renny Nadianti****Supervisor:****Dr. Drs. Rosidi, Ak., MM.**

This study aims to obtain empirical evidence on the influence of budget planning and performance measurement system on performance accountability through implementation of performance-based budgeting as a mediator. The objects of this research are 37 Regional Officials (*Organsasi Perangkat Daerah*) of the City of Batu. This research uses a quantitative approach, with data obtained by questionnaire and documentation. Data analysis is conducted through the Partial Least Squares (PLS) method using SmartPLS ver 2.0 M3. The results of this study indicated that budget planning and performance measurement system positively and significantly influence performance accountability. The factor of budget planning, in the context of indirect correlation between budget planning and performance accountability through performance-based budgeting implementation, showed full mediation. Meanwhile, the factor of performance measurement system in the context of indirect correlation between performance measurement system and performance accountability through implementation of performance-based budgeting showed partial mediation. The implication of this study is that intensive strengthening and optimal discussion activities on the overall and comprehensive aspects of budget planning is required to be implemented by each Regional Official of the City of Batu. Furthermore, the factor of performance measurement system must be implemented optimally to achieve the best performance accountability.

Keywords: performance accountability of government agency, budget planning, performance measurement system, performance-based budgeting implementation.

BAB I

PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang

Pelaksanaan desentralisasi fiskal di Indonesia diwujudkan dalam bentuk kebijakan otonomi daerah. Kebijakan ini berupa pemberian hak, wewenang, dan kewajiban kepada daerah untuk mengatur dan mengurus rumah tangganya sendiri. Hak tersebut diperoleh melalui penyerahan urusan pemerintah dari pemerintah pusat kepada pemerintah daerah sesuai dengan keadaan dan kemampuan daerah yang bersangkutan (Nadir, 2013). Salah satu tujuan dari adanya pelaksanaan otonomi daerah adalah untuk mewujudkan pemerintahan yang baik dan bersih (*good governance*) (Habibi, 2015).

Pemerintahan yang baik dan bersih (*good governance*) dalam pengelolaan organisasi publik merupakan pengaruh dari akuntabilitas kinerja. Berdasarkan Keputusan Kepala Lembaga Administrasi Negara (LAN) No.239/IX/6/8/2003 mengenai pedoman penyusunan pelaporan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah, akuntabilitas kinerja instansi pemerintah merupakan wujud dari kewajiban instansi pemerintah guna mempertanggungjawabkan keberhasilan maupun kegagalan pelaksanaan misi organisasi dalam mencapai sasaran dan tujuan yang sudah ditetapkan melalui sistem pertanggungjawaban secara periodik. Akuntabilitas diyakini dapat mengubah kondisi pemerintahan yang tidak dapat memberikan pelayanan publik secara baik menuju kondisi pemerintahan yang demokratis. Wujud dari akuntabilitas adalah laporan yang meliputi pelaksanaan

atas program atau kegiatan dalam rangka untuk mencapai visi, misi dan rencana strategis yang telah ditetapkan oleh organisasi.

Namun bagi sebagian besar pemerintah daerah justru menghadapi permasalahan terkait akuntabilitas kinerja. Sebagaimana yang disampaikan oleh Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi (MenPANRB) Asman Abnur dalam acara penyerahan Laporan Hasil Evaluasi Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (AKIP) Wilayah Regional II yang meliputi pemerintah kabupaten/kota se-Kalimantan, Bali, Nusa Tenggara Barat, Nusa Tenggara Timur, Lampung, dan Jawa Timur bahwa hasil evaluasi AKIP yang dilakukan oleh KemenPANRB tahun 2016 menunjukkan terjadinya peningkatan rata-rata nilai evaluasi pada kabupaten/kota sebesar 49,87 yang mengalami peningkatan dari tahun sebelumnya sebesar 2,95. Meskipun terjadi peningkatan, rata-rata nilai evaluasi AKIP kabupaten/kota pada tahun 2016 masih dibawah 50, yang artinya rata-rata kabupaten/kota masih berada pada kategori C. Sebanyak 425 kabupaten/kota atau 83% dari total seluruh kabupaten/kota mendapat nilai di bawah B (www.menpan.go.id).

Berkaitan akuntabilitas kinerja Pemerintah Kota Batu yang menjadi lokasi kasus penelitian ini, karena didapatkan beberapa hal penting sebagai latar belakangnya. Menurut artikel Radar Malang (2018), dari hasil evaluasi AKIP menunjukkan bahwa dalam dua tahun terakhir Pemerintah Kota Batu mendapatkan nilai C. Penilaian tersebut menjadikan Pemerintah Kota Batu berada pada posisi peringkat terbawah dari 38 kabupaten/kota di Jawa Timur. Hal ini dibuktikan pula oleh Surat MenPAN-RB No: B/259/AA.05/2018 perihal Hasil Evaluasi AKIP Tahun 2017 yang tertera pada Tabel 1.1.

Tabel 1.1
Rincian Penilaian Hasil Evaluasi Pemerintah Kota Batu Tahun 2016-2017

Komponen Yang Dinilai	Bobot	Nilai	
		2016	2017
a. Perencanaan Kinerja	30	14,04	13,41
b. Pengukuran Kinerja	25	8,05	7,81
c. Pelaporan Kinerja	15	6,52	9,14
d. Evaluasi Internal	10	1,26	1,86
e. Capaian Kinerja	20	11,85	9,81
Nilai Hasil Evaluasi	100	41,72	42,03
Tingkat Akuntabilitas Kinerja		C	C

Sumber: Setda Bagian Organisasi Kota Batu (2018)

Akuntabilitas kinerja instansi pemerintah dapat dipengaruhi oleh beberapa faktor, salah satunya adalah perencanaan anggaran. Perencanaan anggaran menjadi suatu hal yang penting di lingkup pemerintahan karena memberikan dampak terhadap akuntabilitas pemerintah sehubungan dengan fungsi pemerintah untuk memberikan pelayanan kepada masyarakat. Hal ini sejalan dengan penelitian oleh Sofyani dan Prayudi (2018) yang mengatakan bahwa kualitas dari akuntabilitas kinerja itu sendiri akan dapat dipengaruhi oleh baik tidaknya proses perencanaan dan penganggaran, dikarenakan dua proses tersebut merupakan bagian dari akuntabilitas kinerja.

Pengaruh perencanaan anggaran pada akuntabilitas kinerja merupakan fenomena yang menarik dan penting untuk diteliti karena ditemukan dua hasil penelitian yang kontradiktif. Hasil penelitian pertama menemukan bahwa perencanaan anggaran berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja (Haspiarti, 2012; Wibisono, 2016; Syuliswati dan Asdani, 2017). Namun berbeda dengan penelitian yang dilakukan oleh Friska (2014) dan Sembiring (2016) menyimpulkan bahwa faktor perencanaan anggaran tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja. Keberagaman hasil penelitian ini mendorong peneliti untuk melakukan penelitian lanjutan.

Selain perencanaan anggaran, sistem pengukuran kinerja juga menjadi faktor yang memengaruhi akuntabilitas kinerja. Berdasarkan hasil penelitian oleh Nurkhamid (2008) dan Fachruzzaman & Norman (2010) menemukan adanya masalah pada sistem pengukuran kinerja yang digunakan untuk meningkatkan kinerja, transparansi dan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Sistem pengukuran kinerja terbukti dapat memengaruhi akuntabilitas kinerja. Hal ini didukung dengan penelitian oleh Nurkhamid (2008); Fachruzzaman dan Norman (2010); Astuti dan Adiwibowo (2011); dan Sofyani (2015).

Beberapa hasil penelitian tersebut diatas menunjukkan adanya inkonsistensi. Hal ini dimungkinkan adanya faktor-faktor yang bersifat situasional (kontekstual) yang memengaruhi perencanaan anggaran dan sistem pengukuran kinerja terhadap akuntabilitas kinerja. Variabel tersebut dikenal dengan variabel kontijensi (*contingency variables*). Menurut Otley (1980), bahwa teori kontijensi didasarkan pada premis bahwa tidak ada sistem yang mampu secara universal tepat diterapkan di seluruh organisasi pada setiap keadaan, namun sistem tersebut bergantung pada faktor-faktor situasional dalam organisasi. Salah satu keterlibatan dari variabel kontijensi adalah variabel yang dipengaruhi oleh suatu variabel dan memengaruhi variabel lainnya atau disebut variabel *intervening*.

Penelitian ini lebih jauh untuk mendalami beberapa hasil penelitian sebelumnya terkait pengaruh perencanaan anggaran (Haspiarti, 2012; Wibisono, 2016; Syuliswati dan Asdani, 2017; Friska, 2014; dan Sembiring, 2016) dan sistem pengukuran kinerja (Nurkhamid, 2008; Fachruzzaman dan Norman, 2010; Astuti dan Adiwibowo, 2011; dan Sofyani, 2015) terhadap akuntabilitas kinerja. Perbedaan penelitian sebelumnya dengan penelitian ini adalah penambahan

variabel kontijensi implementasi anggaran berbasis kinerja yang diduga mampu berperan sebagai variabel *intervening* pengaruh perencanaan anggaran dan sistem pengukuran kinerja terhadap akuntabilitas kinerja.

Implementasi anggaran berbasis kinerja dalam konteks pengelolaan anggaran pemerintah daerah di Indonesia ditandai dengan diterbitkannya Peraturan Pemerintah Nomor 105 Tahun 2002 tentang Pengelolaan dan Pertanggungjawaban Keuangan Daerah yang memberikan amanat kepada seluruh lapisan pemerintah daerah baik provinsi dan kota/kabupaten untuk menerapkan anggaran berbasis kinerja. Sebagaimana dinyatakan dalam peraturan tersebut pada pasal 8 menyebutkan bahwa Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) disusun dengan pendekatan kinerja. Implementasi anggaran berbasis kinerja diukur melalui tahapan siklus anggaran sesuai dengan prinsip akuntabilitas dalam pengelolaan keuangan daerah. Agar terwujudnya akuntabilitas maka diperlukannya penerapan anggaran berbasis kinerja yang melalui 4 (empat) tahapan proses, yaitu perencanaan anggaran, pelaksanaan anggaran, pelaporan/pertanggungjawaban anggaran, dan evaluasi kinerja (Fauzi, 2017). Diterapkannya anggaran berbasis kinerja, pemerintah berharap anggaran dapat digunakan secara optimal untuk meningkatkan kesejahteraan masyarakat, meningkatkan transparansi dan akuntabilitas manajemen sektor publik sehingga memengaruhi akuntabilitas kinerja instansi pemerintah (Endrayani *et al.*, 2014)

Pentingnya penerapan anggaran berbasis kinerja hubungannya dengan akuntabilitas kinerja pemerintah, beberapa hasil penelitian menunjukkan hubungan yang signifikan. Penelitian Sembiring (2016) membuktikan adanya pengaruh antara penerapan anggaran berbasis kinerja dengan akuntabilitas kinerja instansi

pemerintah. Begitu pula penelitian Ratmono dan Suryani (2016) mendapatkan temuan bahwa semakin tinggi keberhasilan implementasi penganggaran berbasis kinerja maka akuntabilitas SKPD semakin mudah dicapai. Kemudian didukung pula oleh penelitian Endrayani *et al.* (2014) yang menghasilkan temuan bahwa ketika penerapan anggaran berbasis kinerja dilakukan semakin baik, maka semakin baik akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Sedangkan Sofyani dan Prayudi (2018) hasil penelitiannya mengungkapkan bahwa implementasi anggaran berbasis kinerja berpengaruh terhadap akuntabilitas SKPD. Berdasarkan penelitian-penelitian tersebut, menunjukkan bahwa semakin baik penerapan anggaran berbasis kinerja maka akan mendorong peningkatan akuntabilitas kinerja.

Melihat permasalahan akuntabilitas kinerja pemerintah daerah secara nasional hasil evaluasi AKIP oleh KemenPANRB menunjukkan sebanyak 83% dari total seluruh kabupaten/ kota mendapat nilai di bawah B, dan lebih spesifik lagi untuk Pemerintah Kota Batu nilainya C yang berada pada posisi peringkat terbawah dari 38 kabupaten/kota di Jawa Timur. Kemudian pentingnya faktor perencanaan anggaran dan faktor sistem pengukuran kinerja hubungannya dengan akuntabilitas kinerja juga telah dibahas di atas, dan dari hasil beberapa penelitian didapatkan hasil yang beragam. Demikian pula penerapan anggaran berbasis kinerja harus dilaksanakan pula secara optimal oleh Pemerintah Daerah.

Oleh sebab itu, penelitian ini berupaya mengkaji kendala utama belum tercapainya akuntabilitas kinerja di Pemerintah Kota Batu secara optimal dengan melakukan penelitian pada hubungan faktor perencanaan anggaran dan faktor sistem pengukuran kinerja terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah dan

menambahkan pula variabel *intervening* yakni variabel implementasi anggaran berbasis kinerja.

1.2 Rumusan Masalah

Berdasarkan uraian fenomena dan latar belakang penelitian, pertanyaan yang akan dibahas dalam penelitian ini dirumuskan sebagai berikut:

1. Apakah perencanaan anggaran berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah?
2. Apakah sistem pengukuran kinerja berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah?
3. Apakah perencanaan anggaran berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah melalui implementasi anggaran berbasis kinerja?
4. Apakah sistem pengukuran kinerja berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah melalui implementasi anggaran berbasis kinerja?

1.3 Tujuan Penelitian

Berdasarkan rumusan masalah penelitian, maka tujuan dari penelitian ini, yaitu:

1. Untuk memperoleh bukti empiris pengaruh perencanaan anggaran terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.
2. Untuk memperoleh bukti empiris pengaruh sistem pengukuran kinerja terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.
3. Untuk memperoleh bukti empiris pengaruh perencanaan anggaran terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah melalui implementasi anggaran berbasis kinerja.

4. Untuk memperoleh bukti empiris pengaruh sistem pengukuran kinerja terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah melalui implementasi anggaran berbasis kinerja.

1.4 Manfaat Penelitian

Hasil dari penelitian ini diharapkan mampu memberikan manfaat, antara lain:

1.4.1 Manfaat Teoritis

Hasil penelitian ini dapat menjadi salah satu referensi, tolak ukur, maupun tambahan pengetahuan dan penelitian dalam bidang akuntansi khususnya pada akuntansi sektor publik terkait teori kontijensi, teori *goal setting* dan teori *stewardship* dalam hal akuntabilitas kinerja. Penelitian ini menjelaskan teori yang sudah ada ke fenomena baru dengan memberikan bukti empiris mengenai pengaruh perencanaan anggaran dan sistem pengukuran kinerja terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah dan pengaruh implementasi anggaran berbasis kinerja yang berperan sebagai variabel kontijensi atas pengaruh perencanaan anggaran dan sistem pengukuran kinerja terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

1.4.2 Manfaat Praktis

Hasil penelitian ini dapat dijadikan sebagai bahan pertimbangan bagi Pemerintah Kota Batu dalam hal memberikan informasi dan masukan untuk memperbaiki permasalahan akuntabilitas kinerja organisasi perangkat daerah, seperti perbaikan pada perencanaan anggaran, sistem pengukuran kinerja dan implementasi anggaran berbasis kinerja serta meningkatkan kinerja masing-masing instansi secara baik sehingga mampu meningkatkan tata kelola pemerintah daerah di Pemerintah Kota Batu.

BAB II

TELAAH PUSTAKA DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

2.1 Landasan Teori

Berikut adalah teori serta konsep yang menjadi dasar penelitian ini.

2.1.1 Teori Penetapan Tujuan (*Goal Setting Theory*)

Teori penetapan tujuan (*goal setting theory*) pertama kali dinyatakan oleh Edwin A. Locke pada tahun 1692. Teori ini menjelaskan bahwa perilaku individu ditentukan oleh dua *cognition* yaitu *values* (nilai) dan *intentions* (tujuan). Menurut teori ini perilaku seseorang ditentukan oleh niat seseorang itu sendiri. Sasaran dipandang sebagai pencapaian tujuan atau tingkatan kinerja yang diharapkan. Oleh karena itu, dapat disimpulkan teori penetapan tujuan (*goal setting theory*) menjelaskan hubungan antara tujuan yang ditetapkan dengan prestasi kerja (kinerja).

Teori penetapan tujuan menyatakan bahwa tujuan yang spesifik dan sulit disertai dengan umpan balik akan mengarah pada kinerja yang lebih tinggi (Robbins dan Judge, 2015: 135). Menurut Marani (2003), teori penetapan tujuan menjelaskan apabila seseorang yang memahami tujuan atau memahami apa yang diharapkan organisasi kepadanya akan memengaruhi perilaku kinerjanya. Selain itu, Marani (2003) juga mengungkapkan bahwa proses penetapan tujuan dapat dilakukan secara bersama-sama antara atasan dengan bawahan dan juga dapat ditetapkan sendiri oleh pimpinan. Dengan adanya partisipasi dalam hal informasi yang dapat ditransfer dari bawahan terhadap atasan dalam penyusunan anggaran, maka dapat dihasilkan rencana yang lebih realistis dan anggaran yang lebih akurat sehingga kinerja akan meningkat (Nouri dan Parker, 1998).

Menurut penelitian Yanida, Sudarma dan Rahman (2013), teori penetapan tujuan (*goal setting theory*) merupakan teori yang dapat digunakan untuk menjelaskan hubungan antara perencanaan dan kinerja. Teori penetapan tujuan dalam penelitian tersebut menjelaskan bahwa bahwa teori penetapan tujuan (*goal setting theory*) dijelaskan bahwa proses penetapan tujuan dapat memengaruhi kinerja individu untuk mencapai tujuannya. Shields dan Young (1993) dalam Hidayati (2002) menyatakan bahwa penelitian yang menggunakan *goal setting theory* berfokus pada hubungan desain pengendalian manajemen dengan variabel motivasional seperti komitmen organisasi, kepuasan kerja, motivasi dan kinerja.

Penelitian ini menjadikan teori penetapan tujuan sebagai dasar hubungan antara perencanaan anggaran dan kinerja pemerintah dalam mewujudkan akuntabilitas pemerintah atas keberhasilan dan kegagalan pelaksanaan suatu misi pemerintah. Kinerja adalah bagian yang penting bagi pemerintah dikarenakan kinerja dapat dijadikan sebagai gambaran tingkat pencapaian pelaksanaan suatu program/kegiatan dalam mewujudkan sasaran, tujuan, misi serta visi suatu organisasi sehingga untuk mengetahui apakah kinerja tersebut efektif atau tidak dapat dilakukan perbandingan terhadap anggaran. Semakin baik perencanaan anggaran, maka kemungkinan akuntabilitas kinerja sebagai tujuan yang ingin dicapai juga semakin tinggi.

2.1.2 Teori Kontijensi (*Contingency Theory*)

Pada bidang teori organisasi, pendekatan kontijensi turut berkontribusi untuk pengembangan akuntansi manajemen dalam menjelaskan faktor-faktor yang memengaruhi kinerja individu dan organisasi (Tangon, 2012). Menurut Otley (1980), pendekatan kontijensi yang digunakan dalam akuntansi manajemen

berdasarkan pada premis yang menyatakan bahwa tidak adanya sistem pengendalian yang dapat berlaku secara universal untuk diterapkan pada seluruh organisasi dalam seluruh kondisi. Kesesuaian antara sistem pengendalian manajemen dan variabel kontekstual (kontinjensi) organisasi dihipotesiskan untuk memberikan kesimpulan pada peningkatan kinerja organisasi dan individu yang terlibat di dalamnya.

Islam dan Hui (2012) menyimpulkan bahwa terdapat faktor-faktor kontekstual yang berbeda pada tiap organisasi dalam menilai kinerja sehingga teori kontinjensi memungkinkan adanya variabel-variabel yang dapat menjadi variabel *intervening* ataupun variabel moderasi. Lebih lanjut, Islam dan Hui (2012) menyatakan bahwa penggunaan teori kontinjensi dapat menjawab tiga jenis pertanyaan, yaitu: (1) kesesuaian antara pengendalian manajemen dan struktur organisasi, (2) dampak kesesuaian teori kontinjensi pada kinerja, (3) menguji pengaruh beberapa kontinjensi pada desain organisasi. Dalam penelitian kontinjensi terdapat beberapa variabel kontinjensi yang sering digunakan, meliputi teknologi modern, struktur organisasi, ukuran organisasi, strategi organisasi, budaya, lingkungan eksternal, proses standar-otomatis, dan ketidakpastian tugas.

Fisher (1995) dalam Hudayati (2002) menggolongkan adanya empat tingkatan desain penelitian yang menggunakan pendekatan kontinjensi, yakni (1) desain penelitian yang menghubungkan satu variabel kontinjensi dengan satu variabel sistem pengendalian, (2) desain penelitian yang menguji interaksi antara satu variabel kontinjensi dan satu variabel sistem pengendalian terhadap variabel dependen tertentu (variabel konsekuensi seperti misalnya kinerja atau kepuasan kerja), (3) desain penelitian yang menguji interaksi antara satu variabel kontinjensi

dengan lebih dari satu desain pengendalian manajemen terhadap variabel konsekuensi, (4) desain penelitian yang memasukkan berbagai variabel kontijensi yang bertujuan untuk menentukan desain pengendalian yang optimal.

Riyanto (2003) menyatakan bahwa diperlukan penelitian mengenai pendekatan kontijensi. Penelitian tersebut untuk menguji *contextual factors* yang memengaruhi hubungan antara sistem pengendalian dengan kinerja termasuk anggaran dan akuntabilitasnya. Sistem pengendalian merupakan suatu konsep yang terdiri dari beberapa unsur yang digunakan untuk mencapai beberapa tujuan tertentu (Langfield dan Smith, 1997). Simons (1990) menggolongkan sistem pengendalian dalam tiga jenis yaitu *beliefs system*, *boundary system*, serta *feedback* dan *measurement system*.

Menurut penelitian Nurlaela dan Rahmawati (2010) terkait pendekatan kontijensi, keberhasilan implementasi sistem akuntansi dan sistem pengelolaan keuangan daerah tergantung pada kondisi pemerintah daerah yang bersangkutan. Maka dari itu, penggunaan pendekatan kontijensi dalam penelitian ini akan menambahkan variabel kontijensi yaitu implementasi anggaran berbasis kinerja untuk mengetahui dan mengevaluasi hubungan antara perencanaan anggaran dan sistem pengukuran kinerja terhadap akuntabilitas kinerja. Variabel kontijensi tersebut akan berperan sebagai variabel *intervening* yang dianggap mampu menjadi mediasi dalam penelitian ini. Alasan peneliti menambahkan variabel tersebut dikarenakan anggaran berbasis kinerja merupakan standar otomatis yang harus diterapkan oleh seluruh pemerintah daerah dari pemerintah pusat. Variabel tersebut memungkinkan akan memengaruhi efektivitas pemerintah daerah terkait kinerja

pemerintah yang sifatnya mungkin berbeda dari situasi satu daerah dengan situasi daerah lain.

2.1.3 Teori Stewardship (*Stewardship Theory*)

Teori *stewardship* merupakan sebuah teori yang digunakan untuk menjelaskan hubungan antara *principal* (pemilik) dan *agen* (pengelola). Teori *stewardship* menjelaskan bahwa tujuan yang dimiliki oleh *agen* (pengelola) sejalan dengan tujuan *principal* (pemilik). Teori *stewardship* menggambarkan tujuan dan motivasi utama manajer berfokus pada kepentingan organisasi sehingga kepentingan individu atau kelompok akan dikesampingkan (Donaldson Davis, 1991). *Stewardship theory* dibangun di atas asumsi filosofis mengenai sifat manusia yakni manusia pada hakekatnya dapat dipercaya, mampu bertindak dengan penuh tanggung jawab, memiliki integritas dan kejujuran terhadap pihak lain (Podrug, 2011).

Teori *stewardship* diterapkan pada organisasi pemerintahan dan *non profit* lainnya yang menggunakan aspek akuntansi organisasi sektor publik dalam penyajian laporan keuangannya. Kontrak hubungan antara *stewards* sebagai pemerintah daerah dan *principals* sebagai masyarakat atas dasar kepercayaan (*trust*), pertanggungjawaban bertindak kolektif untuk tujuan organisasi sehingga model yang sesuai pada kasus organisasi sektor publik adalah *stewardship theory*. Orientasi teori *stewardship* dalam organisasi sektor publik lebih menekankan pada perbaikan kinerja secara berkesinambungan dengan tujuan memberikan pelayanan publik.

Implikasi teori *stewardship* menjelaskan eksistensi Pemerintah Daerah sebagai suatu lembaga yang dapat dipercaya untuk bertindak sesuai dengan kepentingan

publik dalam melaksanakan tugas dan fungsinya secara tepat dan membuat pertanggungjawaban suatu pengelolaan yang diamanahkan dengan baik, sehingga dapat meningkatkan pelayanan publik. Istilah akuntabilitas sering dipersamakan dengan *stewardship* yaitu keduanya merupakan pertanggungjawaban. Akuntabilitas pada sektor publik mengharuskan adanya pemisahan fungsi, yakni pemisahan pada fungsi pengelolaan pemerintah dan fungsi kepemilikan masyarakat.

Penerapan hal tersebut dalam konteks pemerintah dapat terjadi pada hubungan antara pemerintah pusat dan pemerintah daerah/DPRD serta hubungan antara pemerintah daerah dengan masyarakat. Penjelasan hubungan antara pemerintah pusat dan pemerintah daerah/DPRD adalah *principal* sebagai pemerintahan pusat atau DPRD sedangkan agen sebagai aparatur daerah. Hubungan *stewardship* dalam pemerintah daerah memandang bahwa pemerintah daerah melaksanakan segala kegiatan pemerintahannya bertujuan untuk mendukung dan mencapai tujuan yang dimiliki oleh pemerintah pusat atau DPRD. Segala sesuatu yang dilakukan oleh pemerintah daerah merupakan pengabdian untuk mengutamakan kepentingan masyarakat di atas kepentingan pribadi atau golongan dan pengelolaan anggaran untuk membiayai kegiatan pemerintah akan dipertanggungjawabkan melalui laporan keuangan yang diukur sebagai kinerja. Disisi lain, penjelasan hubungan antara pemerintah daerah dengan masyarakat yaitu semakin bertambahnya tuntutan akan akuntabilitas, maka *principals* akan semakin sulit untuk menjalankan fungsi-fungsi pengelolaan sendiri. Akibat keterbatasan tersebut, *principal* sebagai masyarakat mempercayakan pengelolaan sumber daya yang

mereka miliki kepada pihak yang dirasa lebih *capable* yaitu *stewards* sebagai pemerintah daerah.

2.2 Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja

Anggaran berbasis kinerja (*Performance Based Budgeting*) merupakan sistem penganggaran yang berorientasi pada output organisasi dan berkaitan erat dengan visi, misi, dan rencana strategis organisasi (Bastian, 2006: 171). Menurut penelitian Achyani dan Cahya (2011), implementasi anggaran berbasis kinerja dimaksudkan agar dalam perencanaan, pelaksanaan, dan pertanggungjawaban anggaran di setiap institusi publik tidak hanya mempertanggungjawabkan *input* saja, tetapi setiap institusi publik juga harus mempertanggungjawabkan untuk apa dan berapa *output* serta hasil (*outcome*) yang diperoleh dari setiap dana publik yang dibelanjakan. Asmadewa (2007) berpendapat bahwa tahap implementasi anggaran berbasis kinerja merupakan tahap penggunaan informasi kinerja dalam proses penganggaran untuk memberikan dampak pada efisiensi, efektivitas, dan pengambilan keputusan, serta akuntabilitas. Pencapaian implementasi anggaran berbasis kinerja dapat dilihat pada keterkaitan hasil program dengan target/tujuan yang telah ditetapkan.

Menurut Madjid dan Ashari (2013), penerapan anggaran berbasis kinerja didasari oleh landasan konseptual yang meliputi: (1) Proses pengalokasian anggaran yang berorientasi pada kinerja; (2) Proses pengalokasian anggaran program/kegiatan didasarkan pada tugas fungsi unit kerja yang telah melekat pada struktur organisasi; dan (3) Adanya fleksibilitas pengelolaan anggaran dengan tetap menjaga prinsip akuntabilitas. Selain itu, penerapan anggaran berbasis kinerja dapat dioperasionalkan dengan menggunakan instrumen. Instrumen tersebut yakni indikator kinerja untuk mengukur kinerja; standar biaya untuk menetapkan standar

biaya masukan maupun keluaran sebagai perhitungan kebutuhan anggaran; dan evaluasi kinerja sebagai penilaian capaian sasaran kinerja, konsistensi perencanaan dan implementasi.

Penerapan anggaran berbasis kinerja akan tercermin pada Rencana Kerja dan Anggaran (RKA) OPD yang menyatakan informasi kebijakan serta dampak dari alokasi anggaran. Dalam RKA OPD, informasi dinyatakan sebagai berikut: (1) Kebijakan dan hasil yang diharapkan dari suatu program, (2) Kondisi yang diinginkan untuk mencapai sasaran program berbentuk *output* dan kegiatan tahunan yang akan dilaksanakan, (3) Kegiatan dan keluaran serta masukan sumber daya yang dibutuhkan untuk melaksanakan kegiatan (Asikin, 2014).

Siklus yang harus dijalani agar penerapan penganggaran berbasis kinerja lebih menekankan pada informasi terdiri dari 8 tahapan, yaitu (1) penetapan sasaran strategis, (2) penetapan outcome, program, output, dan kegiatan, (3) penetapan indikator kinerja utama program dan indikator kinerja kegiatan, (4) penetapan standar biaya, (5) penghitungan kebutuhan anggaran, (6) pelaksanaan kegiatan dan pembelanjaan, (7) penanggungjawaban, dan (8) pengukuran dan evaluasi kinerja. Berdasarkan tahapan-tahapan tersebut, tahapan yang perlu mendapat perhatian adalah pengukuran dan evaluasi kinerja. Pengukuran dan evaluasi merupakan sesuatu yang sudah ada didalam sistem penganggaran, akan tetapi untuk implementasinya masih belum dapat dikatakan maksimal. Maka dari itu, dalam mengimplementasikan anggaran berbasis kinerja, diperlukan perhatian atas prinsip-prinsip yang dapat dijadikan pedoman, yaitu transparansi, akuntabilitas anggaran, disiplin anggaran, keadilan anggaran, efektivitas dan efisiensi anggaran serta penyusunan yang dilakukan berdasarkan pendekatan kinerja (Ramadhani, 2017).

2.2.1 Unsur-Unsur Pendukung Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja

Anggaran berbasis kinerja mempunyai unsur-unsur pokok yang harus dipahami oleh semua pihak agar implementasi anggaran berbasis kinerja dapat berjalan dengan sebaik mungkin. Unsur-unsur pokok yang harus dipahami sebagai pendukung pada implementasi anggaran berbasis kinerja menurut Badan Pendidikan dan Pelatihan Keuangan (BPPK, 2008: 14-19), yaitu:

1. Pengukuran Kinerja

Pengukuran kinerja merupakan proses yang objektif dan sistematis dalam mengumpulkan, menganalisis, dan menggunakan informasi untuk menentukan tingkat efektivitas dan efisiensi program yang dilaksanakan oleh pemerintah dalam rangka mencapai tujuan dan sasaran yang telah ditetapkan instansi. Pengukuran kinerja yang baik memerlukan adanya sistem informasi yang mampu menghasilkan informasi yang memadai untuk menilai pencapaian kinerja dari masing-masing unit kerja yang bertanggungjawab atas suatu kegiatan. Informasi yang dihasilkan dapat membandingkan antara kinerja yang direncanakan dengan kinerja yang akan dicapai. Selain itu, dalam pengukuran kinerja diperlukan peran dari pihak eksternal agar tercapai penilaian yang adil secara independen. Pendekatan dalam mengukur kinerja beragam antar unit kerja, tergantung dari bentuk keluaran yang dihasilkan.

2. Penghargaan dan Hukuman (*Reward and Punishment*)

Pelaksanaan penganggaran berdasarkan kinerja sulit dicapai dengan maksimal tanpa ditunjang dengan penerapan insentif atas kinerja yang dicapai dan hukuman atas kegagalannya.

3. Kontrak Kinerja

Jika penganggaran berdasarkan kinerja telah berkembang dengan baik, kontrak kinerja dapat mulai diterapkan. Sistem kontrak kinerja harus didukung oleh definisi yang jelas atas pelayanan yang dikontrakkan dan kewenangan yang ada bagi pihak kementerian negara/lembaga untuk mengelola sumber daya yang ada.

4. Kontrol Eksternal dan Internal

Sistem kontrol eksternal terhadap penggunaan anggaran harus dilakukan oleh badan/lembaga di luar pengguna anggaran. Pengguna anggaran harus mendapat persetujuan terlebih dahulu sebelum menggunakan anggaran tersebut. Kontrol diarahkan pada kontrol *input* suatu kegiatan, serta apa dan bagaimana pencapaian *output*.

5. Akuntabilitas Manajemen

Sistem penganggaran berbasis kinerja difokuskan pada *output* sehingga manajer pengguna anggaran berwenang dalam merencanakan dan mengelola anggaran tersebut. Agar akuntabilitas terhadap kewenangan pengelolaan anggaran dapat diwujudkan, maka sistem ini didesain dengan mengandung dua karakteristik, yaitu kontrol terhadap *output* dengan adanya kebebasan bagi manajer dalam pengambilan keputusan berkaitan dengan program dan kegiatan yang disusun.

2.3 Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (AKIP)

Akuntabilitas merupakan prinsip penting yang harus dipenuhi oleh instansi pemerintahan sebagai bentuk demokrasi dan tanggung jawab menyangkut seluruh

kegiatannya kepada masyarakat, serta merupakan salah satu unsur pokok dalam mewujudkan tata pengelolaan pemerintah yang baik (*good corporate governance*). Akuntabilitas dapat diartikan sebagai kewajiban dari pihak yang diberi amanah kepada pihak pemberi amanah untuk tanggung jawab yang diberikan, melaporkan dan mengungkapkan segala aktivitas dan kegiatannya. Penetapan Undang-Undang No.32 Tahun 2004 tentang Pemerintah Daerah dan Undang-Undang No. 33 Tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah, kedua undang-undang tersebut telah berubah menjadi akuntabilitas atau pertanggungjawaban pemerintah daerah dari pertanggungjawaban vertikal (kepada Pemerintah Pusat) dan pertanggungjawaban horizontal (kepada masyarakat melalui DPRD).

Berdasarkan Keputusan Kepala Lembaga Administrasi Negara (LAN) No.239/IX/6/8/2003 mengenai pedoman penyusunan pelaporan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah, akuntabilitas kinerja instansi pemerintah merupakan wujud dari kewajiban instansi pemerintah guna mempertanggungjawabkan keberhasilan maupun kegagalan pelaksanaan misi organisasi dalam mencapai sasaran dan tujuan yang sudah ditetapkan melalui sistem pertanggungjawaban secara periodik. Akuntabilitas kinerja disajikan dalam wujud laporan pertanggungjawaban, yaitu Laporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (LAKIP).

Bentuk akuntabilitas selain berbentuk laporan tertulis atas terlaksananya seluruh rangkaian kegiatan juga harus disertai dengan evaluasi. Evaluasi tersebut memiliki keterkaitan dengan dampak atas terlaksananya kegiatan terhadap peningkatan kesejahteraan masyarakat. Adanya akuntabilitas pada instansi

pemerintahan mendorong terwujudnya *good government governance* seperti yang sudah dituangkan pada RPJMN (Rencana Pembangunan Jangka Menengah Nasional). Akuntabilitas akan mempersempit celah terjadinya korupsi, sehingga peningkatan akuntabilitas publik juga sama halnya dengan peningkatan kesejahteraan masyarakat.

Pedoman Penyusunan Pelaporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah yang telah diterbitkan oleh Lembaga Administrasi Negara (LAN) No. 239/IX/6/8/2003 memuat bahwa akuntabilitas kinerja instansi pemerintah dapat terwujud dengan baik jika persyaratan berikut dipenuhi, yaitu:

1. Adanya komitmen dari pimpinan dan seluruh staf instansi yang bersangkutan.
2. Berdasarkan suatu sistem yang dapat menjamin penggunaan sumber daya secara konsisten dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku.
3. Menunjukkan tingkat pencapaian sasaran dan tujuan yang telah ditetapkan.
4. Berorientasi pada pencapaian visi dan misi, serta hasil dan manfaat yang diperoleh.
5. Jujur, objektif, transparan dan akurat.
6. Menyajikan keberhasilan/kegagalan dalam pencapaian sasaran dan tujuan yang telah ditetapkan sebelumnya.

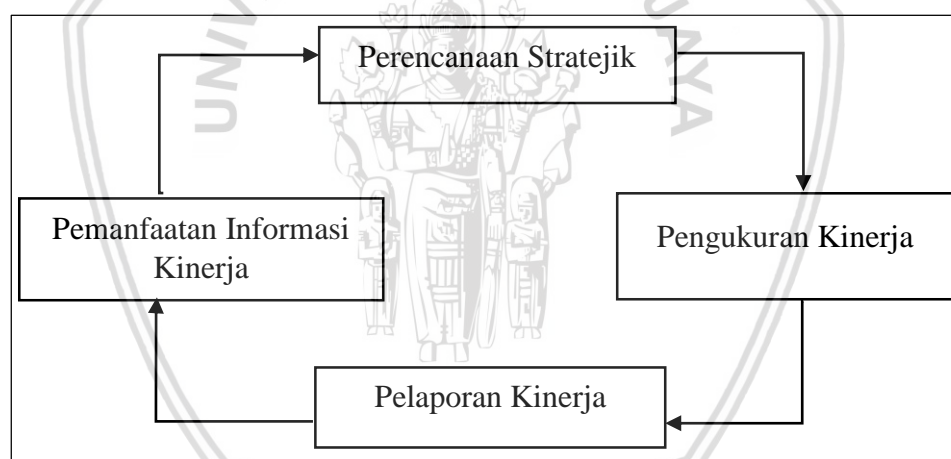
2.3.1 Siklus Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Menurut BPKP (2007), siklus akuntabilitas kinerja instansi pemerintah adalah suatu tatanan, instrumen, dan metode pertanggungjawaban sebagai berikut:

1. Penetapan perencanaan stratejik yang meliputi visi, misi organisasi dan *strategic performance objective*.
2. Penetapan ukuran-ukuran kinerja atas perencanaan stratejik yang telah ditetapkan dan diikuti sesuai dengan pelaksanaan kegiatan organisasi.
3. Pelaporan kinerja yang meliputi pengumpulan data kinerja (termasuk proses pengukuran kinerja), menganalisis, *review*, dan melaporkan data tersebut.
4. Pemanfaatan informasi kinerja bagi perbaikan kinerja secara berkesinambungan.

Siklus-siklus di atas dapat digambarkan sebagai berikut.

Gambar 2.1
Siklus Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah



Sumber: Pusdiklatwas BPKP (2007)

Siklus akuntabilitas kinerja instansi pemerintah di atas sudah sesuai dengan sistem penganggaran berbasis kinerja yang telah ditetapkan oleh Deputi IV BPKP Tahun 2005. Pedoman Penyusunan Anggaran Berbasis Kinerja Deputi IV BPKP (2005: 16) menjelaskan bahwa pada dasarnya penyusunan anggaran berbasis kinerja tidak terlepas dari siklus perencanaan, pelaksanaan dan pelaporan/pertanggungjawaban atas anggaran itu sendiri. Rencana strategis yang

dituangkan dalam target tahunan pada akhirnya selalu dievaluasi dan diperbaiki terus menerus.

Proses awal perencanaan anggaran diawali dengan penyusunan rencana strategis organisasi. Penyusunan rencana strategis organisasi adalah proses untuk menentukan visi, misi, tujuan, dan sasaran strategis organisasi dan menetapkan strategi yang akan digunakan untuk mencapai tujuan dan sasaran. Visi, misi, tujuan, sasaran dan strategi yang telah disusun untuk mewujudkan akuntabilitas akan disinergikan dengan visi, misi, tujuan, sasaran dan strategi organisasi yang telah tersusun sebelumnya.

Proses berikutnya adalah rencana kinerja dimana rencana ini merupakan penjabaran dari rencana strategis yang didalamnya memuat seluruh indikator dan target kinerja yang hendak dicapai dalam satu tahun. Rencana kinerja merupakan tolak ukur yang akan digunakan untuk menilai keberhasilan dan kegagalan organisasi instansi dalam menyelenggarakan pemerintah untuk satu periode tahunan.

Setelah membuat rencana kinerja, tahapan berikutnya adalah pengukuran kinerja. Pengukuran kinerja akan dilakukan sebagai dasar untuk menilai keberhasilan dan kegagalan dalam pelaksanaan kegiatan yang kaitannya dengan sasaran, pencapaian dan tujuan yang ditetapkan. Sistematis dalam penilaian dengan mendasarkan pada kelompok indikator seperti indikator masukan, keluaran, hasil, manfaat dan dampak menjadi dasar yang dilakukan didalam pengukuran.

Pada akhir suatu periode, pelaporan capaian kinerja kepada pihak yang berkepentingan atau yang meminta dalam bentuk Laporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (LAKIP). Laporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

(LAKIP) akan disusun dan dilaporkan selama satu tahun sekali. Didalam laporan tersebut akan disampaikan hal-hal yang berkaitan dengan keberhasilan maupun kegagalan instansi atas kinerja yang dicapainya. Tujuan dari adanya pelaporan ini untuk mengkomunikasikan hasil capaian atas sasaran dan tujuan yang telah ditetapkan oleh instansi pemerintahan yang bersangkutan.

Tahap terakhir adalah informasi yang termuat dalam Laporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (LAKIP) dimanfaatkan bagi perbaikan kinerja instansi secara berkesinambungan. Perbaikan kinerja instansi secara berkesinambungan dilakukan dengan evaluasi kinerja. Evaluasi tersebut dilakukan untuk meninjau tingkat efektivitas dan efisiensi pelaksanaan kinerja melalui pemberian nilai atas kebijakan, program dan kegiatan yang telah dilaksanakan. Melalui evaluasi tersebut, selanjutnya dapat dihasilkan rekomendasi yang bermanfaat untuk pengambilan keputusan dan kebijakan terkait kinerja di masa yang akan datang.

2.4 Perencanaan Anggaran

Pengertian perencanaan menurut Undang-Undang No. 25 Tahun 2004 adalah suatu proses untuk menentukan tindakan yang tepat di masa depan, melalui urutan pilihan dengan memperhitungkan sumber daya yang tersedia. Nugroho (dikutip oleh Alumbida *et al.*, 2016) menyatakan bahwa dalam konteks pengelolaan keuangan daerah, perencanaan merupakan tahapan yang paling krusial dikarenakan besaran kebutuhan anggaran seluruh program/kegiatan dirumuskan dalam perencanaan, sehingga keberhasilan dari perealisasi/pelaksanaan anggaran kegiatan berawal dari perencanaannya.

Sesuai dengan definisi yang ada dalam Permendagri Nomor 13 Tahun 2006 yang menjelaskan bahwa Rencana Kerja dan Anggaran OPD yang disingkat RKA-

OPD adalah dokumen perencanaan dan penganggaran yang berisi rencana pendapatan, rencana belanja program dan kegiatan OPD serta rencana pembiayaan sebagai dasar penyusunan APBD. Persiapan dokumen perencanaan anggaran bukanlah proses yang mudah dan dibutuhkan keseluruhan dokumen pembangunan nasional strategis untuk digunakan sebagai dasar menyusun perencanaan anggaran.

Menurut penelitian yang dilakukan Yunanto (2011) terdapat beberapa permasalahan yang seringkali terjadi dalam perencanaan anggaran diantaranya: (1) Perencanaan kegiatan yang tidak sesuai dengan kebutuhan Satuan Kerja; (2) Data pendukung yang diisyaratkan pada saat penyusunan anggaran tidak lengkap sehingga menyebabkan anggaran kegiatan diblokir/dibintang; (3) Adanya kesalahan dalam penentuan akun belanja sehingga memerlukan revisi dokumen anggaran; (4) Pagu anggaran disusun terlalu rendah dibanding harga pasar yang berlaku sehingga pelaksanaan kegiatan akan gagal terlaksana; (5) Tidak dianggarkannya biaya pendukung dan administrasi pengadaan sehingga menghambat pelaksanaan kegiatan; (6) *Term of Reference* (TOR) tidak lengkap; (7) Rencana Anggaran Belanja (RAB) tidak sama dengan satuan biaya sehingga menimbulkan kelebihan atau kekurangan anggaran, dan (8) Tidak adanya formalisasi rencana penarikan belanja sehingga satker tidak memiliki pedoman yang tepat kapan anggaran seharusnya direalisasikan.

Anggaran sektor publik dibuat untuk merencanakan tindakan apa yang akan dilakukan oleh pemerintah, berapa biaya yang dibutuhkan, dan berapa hasil yang diperoleh dari belanja pemerintah tersebut. Hal ini menjadikan anggaran berfungsi sebagai alat perencanaan. Mardiasmo (2009: 63-64) menjelaskan bahwa anggaran digunakan untuk (1) merumuskan tujuan dan sasaran kebijakan selaras dengan visi

dan misi, (2) membuat rencana program/kegiatan dalam rangka pencapaian tujuan organisasi serta alternatif pembiayaannya, (3) mengalokasikan dana untuk program/kegiatan, dan (4) menetapkan indikator kinerja serta skala pencapaian strategi. Aspek perencanaan yang kurang matang mengakibatkan sulitnya pelaksanaan anggaran yang berdampak pada lambatnya proses penyerapan dan pertanggungjawaban anggaran (Asmara, 2017). Selain itu, penentuan anggaran yang ditetapkan akan berdampak pada pelaksanaan program kerja yang tidak mampu dijalankan dengan baik, dikarenakan perencanaan anggaran tidak selaras dengan program kerja yang ditetapkan (Arif, 2012).

2.5 Sistem Pengukuran Kinerja

Menurut Bastian (2006: 275), pengukuran kinerja merupakan alat manajemen untuk meningkatkan kualitas dalam pengambilan keputusan dan akuntabilitas, dengan melalui pengukuran kinerja maka dasar pengambilan keputusan yang relevan dapat dikembangkan dan dipertanggungjawabkan. Hasil pengukuran kinerja tersebut akan digunakan sebagai umpan balik yang akan memberikan informasi tentang prestasi pelaksanaan suatu rencana dan titik dimana perusahaan memerlukan penyesuaian atas aktivitas perencanaan dan pengendalian.

Pengukuran kinerja dilakukan dengan membandingkan antara kinerja yang seharusnya terjadi dengan kinerja yang diharapkan. Sistem pengukuran kinerja adalah suatu mekanisme yang memengaruhi kemungkinan bahwa organisasi tersebut akan mengimplementasikan strateginya dengan berhasil (Anthony dan Govindarajan, 1998). Oleh karena itu, untuk mengetahui berhasil atau tidaknya suatu strategi yang telah ditetapkan maka diperlukan suatu pengukuran kinerja sebagai alat bagi manajemen untuk mengevaluasi kinerjanya.

Menurut Mahsun (2013:26) terdapat empat elemen pokok dalam suatu pengukuran kinerja antara lain: (1) menetapkan tujuan, sasaran, dan strategi organisasi, (2) merumuskan indikator dan ukuran kinerja, (3) mengukur tingkat ketercapaian tujuan, sasaran, dan strategi organisasi, (4) evaluasi kinerja. Pengukuran kinerja digunakan sebagai dasar untuk menilai keberhasilan dan kegagalan pelaksanaan kegiatan sesuai dengan sasaran dan tujuan yang telah ditetapkan dalam mewujudkan visi dan misi. Pengukuran yang dimaksud adalah hasil dari suatu penilaian yang sistematis dan didasarkan pada kelompok indikator, antara lain: indikator *input*, *output*, *outcome*, *benefit* dan *impact*. Penilaian tersebut tidak lepas dari proses yang merupakan kegiatan mengelola *input* menjadi *output* atau penilaian dalam proses penyusunan kebijakan/program/kegiatan yang berpengaruh terhadap pencapaian sasaran dan tujuan. Sistem pengukuran dapat berfungsi sebagai alat pengendali organisasi, karena pengukuran kinerja diperkuat dengan menetapkan sistem *reward and punishment* (Ramadhani, 2017).

Menurut Cavalluzzo dan Ittner (2003), pengembangan sistem pengukuran kinerja merupakan proses pengumpulan ukuran kinerja yang dilaporkan secara teratur melalui sistem informasi suatu organisasi. Ukuran kinerja tersebut menggambarkan pentingnya suatu produk atau jasa, hasil suatu kebijakan atau program atau kegiatan, pelibatan pihak eksternal untuk mengukur hasil yang dicapai apakah telah sesuai dengan tujuan dan proses untuk menghasilkan produk/jasa. Oleh sebab itu, ukuran kinerja dapat dijadikan alat yang dapat membantu organisasi meningkatkan kinerjanya. Beberapa jenis ukuran kinerja yang sering dikembangkan oleh instansi pemerintah diantaranya: indikator *output* dan *outcome*, ukuran kepuasan yang dirasakan oleh pengguna layanan publik,

ukuran kualitas layanan publik yang diberikan pemerintah, serta ukuran efisiensi kinerja suatu kebijakan atau program atau kegiatan (Nurkhamid, 2008).

2.6 Penelitian Terdahulu

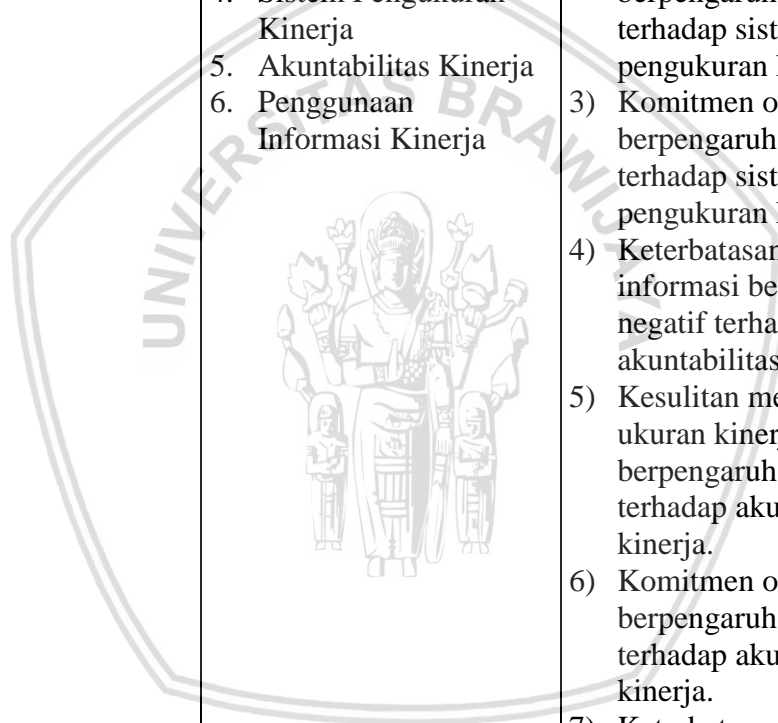
Penelitian menggunakan beberapa penelitian yang telah dilakukan sebelumnya sebagai dasar dalam penelitian ini. Tinjauan penelitian terdahulu yang membahas mengenai hubungan perencanaan anggaran dan sistem pengukuran kinerja terhadap akuntabilitas kinerja dengan variabel intervening implementasi anggaran berbasis kinerja, terdapat pada tabel berikut:

Tabel 2.1
Penelitian Terdahulu

No.	Peneliti (Tahun)	Variabel yang diteliti	Hasil Penelitian
1.	Nurkhamid (2008)	1. Keterbatasan Sistem Informasi 2. Kesulitan Menentukan Ukuran Kinerja 3. Komitmen Manajemen 4. Otoritas Pengambilan Keputusan 5. Pelatihan 6. Budaya Organisasi 7. Pengembangan Sistem Pengukuran Kinerja 8. Akuntabilitas Kinerja 9. Penggunaan Informasi Kinerja	1) Keterbatasan sistem informasi berpengaruh negatif terhadap pengembangan sistem pengukuran kinerja, akuntabilitas kinerja, penggunaan informasi kinerja. 2) Kesulitan menentukan ukuran kinerja berpengaruh negatif terhadap pengembangan sistem pengukuran kinerja, akuntabilitas kinerja, penggunaan informasi kinerja. 3) Komitmen manajemen berpengaruh positif terhadap pengembangan sistem pengukuran kinerja, akuntabilitas kinerja, penggunaan informasi kinerja. 4) Otoritas pengambilan keputusan berpengaruh positif terhadap

			<p>pengembangan sistem pengukuran kinerja, akuntabilitas kinerja, penggunaan informasi kinerja.</p> <p>5) Pelatihan berpengaruh positif terhadap pengembangan sistem pengukuran kinerja, akuntabilitas kinerja, penggunaan informasi kinerja.</p> <p>6) Budaya organisasi berpengaruh positif terhadap pengembangan sistem pengukuran kinerja, akuntabilitas kinerja, penggunaan informasi kinerja.</p> <p>7) Pengembangan sistem pengukuran kinerja berpengaruh positif secara langsung terhadap akuntabilitas kinerja, penggunaan informasi kinerja.</p>
2.	Suhardjanto dan Cahya (2008)	<ol style="list-style-type: none"> 1. Sumber Daya 2. Informasi 3. Orientasi Tujuan 4. Pengukuran Kinerja 5. Efektivitas Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja 	<ol style="list-style-type: none"> 1) Sumber daya berpengaruh secara positif terhadap efektivitas implementasi anggaran berbasis kinerja. 2) Informasi tidak berpengaruh secara negatif terhadap efektivitas implementasi anggaran berbasis kinerja. 3) Informasi tidak berpengaruh secara negatif terhadap efektivitas implementasi anggaran berbasis kinerja. 4) Orientasi Tujuan berpengaruh secara negatif terhadap efektivitas implementasi

			<p>anggaran berbasis kinerja.</p> <p>5) Pengukuran kinerja berpengaruh secara positif terhadap efektivitas implementasi anggaran berbasis kinerja.</p>
3.	Fachruzzaman dan Norman (2010)	<p>1. Keterbatasan Sistem Informasi</p> <p>2. Kesulitan Menentukan Ukuran Kinerja</p> <p>3. Komitmen Organisasi</p> <p>4. Sistem Pengukuran Kinerja</p> <p>5. Akuntabilitas Kinerja</p> <p>6. Penggunaan Informasi Kinerja</p>	<p>1) Keterbatasan sistem informasi berpengaruh negatif terhadap sistem pengukuran kinerja.</p> <p>2) Kesulitan menentukan ukuran kinerja berpengaruh negatif terhadap sistem pengukuran kinerja.</p> <p>3) Komitmen organisasi berpengaruh positif terhadap sistem pengukuran kinerja.</p> <p>4) Keterbatasan sistem informasi berpengaruh negatif terhadap akuntabilitas kinerja.</p> <p>5) Kesulitan menentukan ukuran kinerja berpengaruh negatif terhadap akuntabilitas kinerja.</p> <p>6) Komitmen organisasi berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja.</p> <p>7) Keterbatasan sistem informasi berpengaruh negatif terhadap sistem penggunaan informasi kinerja.</p> <p>8) Kesulitan menentukan ukuran kinerja berpengaruh negatif terhadap penggunaan informasi kinerja.</p> <p>9) Komitmen organisasi berpengaruh positif terhadap sistem</p>



			<p>penggunaan informasi kinerja.</p> <p>10) Sistem pengukuran kinerja berpengaruh positif secara langsung terhadap akuntabilitas kinerja.</p> <p>11) Sistem pengukuran kinerja berpengaruh positif secara langsung terhadap penggunaan informasi kinerja.</p> <p>12) Akuntabilitas kinerja berpengaruh positif terhadap penggunaan informasi kinerja.</p>
4.	Astuti dan Adiwibowo (2011)	<ol style="list-style-type: none"> 1. Keterbatasan Sistem Informasi 2. Kesulitan Menentukan Ukuran Kinerja 3. Komitmen Manajemen 4. Otoritas Pengambilan Keputusan 5. Pelatihan 6. Budaya Organisasi 7. Pengembangan Sistem Pengukuran Kinerja 8. Akuntabilitas Kinerja 9. Penggunaan Informasi Kinerja 	<ol style="list-style-type: none"> 1) Keterbatasan sistem informasi berpengaruh negatif terhadap pengembangan sistem pengukuran kinerja, akuntabilitas kinerja, penggunaan informasi kinerja. 2) Kesulitan menentukan ukuran kinerja berpengaruh negatif terhadap pengembangan sistem pengukuran kinerja, akuntabilitas kinerja, penggunaan informasi kinerja. 3) Komitmen manajemen berpengaruh positif terhadap pengembangan sistem pengukuran, akuntabilitas kinerja, penggunaan informasi kinerja. 4) Otoritas pengambilan keputusan berpengaruh positif terhadap pengembangan sistem pengukuran kinerja, akuntabilitas kinerja, penggunaan informasi kinerja.

			<p>5) Pelatihan berpengaruh positif terhadap pengembangan sistem pengukuran kinerja, akuntabilitas kinerja, penggunaan informasi kinerja.</p> <p>6) Budaya organisasi berpengaruh positif terhadap pengembangan sistem pengukuran kinerja, akuntabilitas kinerja, penggunaan informasi kinerja.</p> <p>7) Pengembangan sistem pengukuran kinerja berpengaruh positif secara langsung terhadap akuntabilitas kinerja, penggunaan informasi kinerja.</p>
5.	Haspiarti (2012)	<p>1. Perencanaan Anggaran</p> <p>2. Pelaksanaan Anggaran</p> <p>3. Pelaporan/Pertanggung jawaban Anggaran</p> <p>4. Evaluasi Kinerja</p> <p>5. Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah</p>	<p>Secara parsial:</p> <p>1) Perencanaan anggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.</p> <p>2) Pelaksanaan anggaran berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.</p> <p>3) Pelaporan/pertanggung jawaban anggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.</p> <p>4) Evaluasi kinerja berpengaruh positif dan tidak signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.</p> <p>Secara simultan:</p> <p>5) Penerapan anggaran berbasis kinerja berpengaruh positif</p>

			terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.
6.	Endrayani <i>et al.</i> (2014)	1. Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja 2. Akuntabilitas Kinerja	Penerapan anggaran berbasis kinerja berpengaruh positif secara signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.
7.	Friska (2014)	1. Perencanaan Anggaran 2. Implementasi Anggaran 3. Pelaporan Anggaran 4. Evaluasi Kinerja 5. Akuntabilitas Kinerja 6. Komitmen Organisasi (variabel moderating)	<p>Secara parsial:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) Perencanaan anggaran tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. 2) Implementasi anggaran berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. 3) Pelaporan anggaran berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. 4) Evaluasi kinerja tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. <p>Secara simultan:</p> <ol style="list-style-type: none"> 5) Penerapan anggaran berbasis kinerja berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah secara simultan. 6) Komitmen organisasi tidak dapat memoderasi perencanaan anggaran, implementasi anggaran, pelaporan anggaran, dan evaluasi kinerja terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.
8.	Sofyani (2015)	1. <i>Self Efficacy</i> , <i>Conscientiousness</i> 2. <i>Openness to Experience</i>	1) <i>Self Efficacy</i> tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja dan

		3. Kesesuaian Tugas dengan Kompetensi 4. Akuntabilitas Kinerja 5. Pengembangan Sistem Pengukuran Kinerja 6. Penggunaan Informasi Kinerja	penggunaan informasi kinerja. 2) <i>Conscientiousness</i> tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja dan pengembangan sistem pengukuran kinerja. 3) <i>Openness to Experience</i> tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja, pengembangan sistem pengukuran kinerja, penggunaan informasi kinerja. 4) Kesesuaian tugas dengan kompetensi tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja, pengembangan sistem pengukuran kinerja, penggunaan informasi kinerja. 5) Pengembangan sistem pengukuran kinerja berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja, penggunaan informasi kinerja. 6) Pengembangan sistem pengukuran kinerja berpengaruh terhadap penggunaan informasi kinerja melalui akuntabilitas kinerja.
9.	Ratmono dan Suryani (2016)	1. Kualitas Sumber Daya 2. Penggunaan Teknologi Informasi 3. Praktek Sistem Pengendalian Intern Pemerintah 4. Peran Pengawasan 5. <i>Reward and Punishment</i> 6. Akuntabilitas SKPD 7. Keberhasilan Implementasi APBD Berbasis Kinerja	1) Kualitas sumber daya manusia berpengaruh negatif terhadap keberhasilan implementasi APBD berbasis kinerja. 2) Penggunaan teknologi informasi berpengaruh negatif terhadap keberhasilan implementasi APBD berbasis kinerja. 3) Praktek sistem pengendalian intern

		(variabel intervening)	<p>pemerintah berpengaruh positif terhadap keberhasilan implementasi APBD berbasis kinerja.</p> <p>4) Peran pengawasan berpengaruh positif terhadap keberhasilan implementasi APBD berbasis kinerja.</p> <p>5) <i>Reward and punishment</i> berpengaruh positif terhadap keberhasilan implementasi APBD berbasis kinerja.</p> <p>6) Keberhasilan implementasi APBD berbasis kinerja berpengaruh positif terhadap tingkat akuntabilitas Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD).</p>
10.	Sembiring (2016)	<ol style="list-style-type: none"> 1. Perencanaan Anggaran 2. Pelaksanaan Anggaran 3. Pelaporan/Pertanggungjawaban Anggaran 4. Evaluasi Kinerja 5. Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah 	<p>Secara parsial:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) Perencanaan anggaran tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah. 2) Pelaksanaan anggaran tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah. 3) Pelaporan/ Pertanggungjawaban anggaran berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah. 4) Evaluasi Kinerja berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah. <p>Secara simultan:</p>

			5) Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja berpengaruh secara bersama-sama terhadap akuntabilitas kinerja.
11.	Wibisono (2016)	<ol style="list-style-type: none"> 1. Perencanaan Anggaran 2. Implementasi Anggaran 3. Pertanggungjawaban Anggaran 4. Akuntabilitas Kinerja 	<ol style="list-style-type: none"> 1) Perencanaan anggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. 2) Implementasi anggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. 3) Pertanggungjawaban anggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. <p>Secara simultan:</p> <ol style="list-style-type: none"> 4) Perencanaan anggaran, implementasi anggaran, pertanggungjawaban anggaran berpengaruh secara serempak terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.
12.	Irawati <i>et al.</i> (2017)	<ol style="list-style-type: none"> 1. Perencanaan 2. Regulasi 3. Penatausahaan (variabel intervening) 4. Anggaran Berbasis Kinerja 	<ol style="list-style-type: none"> 1) Perencanaan berpengaruh positif dan signifikan terhadap penatausahaan. 2) Regulasi berpengaruh positif dan signifikan terhadap penatausahaan. 3) Penatausahaan berpengaruh positif dan signifikan terhadap anggaran berbasis kinerja. 4) Perencanaan berpengaruh positif dan signifikan terhadap anggaran berbasis kinerja.

			<p>5) Regulasi berpengaruh positif dan signifikan terhadap anggaran berbasis kinerja.</p> <p>6) Perencanaan melalui penatausahaan berpengaruh positif dan signifikan terhadap anggaran berbasis kinerja.</p> <p>7) Regulasi melalui penatausahaan berpengaruh positif dan signifikan terhadap anggaran berbasis kinerja.</p>
13.	Ramadhani (2017)	<p>1. Ketersediaan Sumber Daya</p> <p>2. Kepemimpinan Transformatif</p> <p>3. Pengukuran Kinerja</p> <p>4. Efektivitas Implementasi Penganggaran Berbasis Kinerja</p>	<p>1) Ketersediaan sumber daya tidak berpengaruh positif terhadap tingkat efektivitas implementasi penganggaran berbasis kinerja.</p> <p>2) Kepemimpinan yang transformatif berpengaruh positif terhadap tingkat efektivitas implementasi penganggaran berbasis kinerja.</p> <p>3) Pengukuran kinerja berpengaruh positif terhadap tingkat efektivitas implementasi penganggaran berbasis kinerja.</p>
14.	Syuliswati dan Asdani (2017)	<p>1. Perencanaan Anggaran</p> <p>2. Pelaksanaan Anggaran</p> <p>3. Pelaporan/Pertanggung jawaban Anggaran</p> <p>4. Evaluasi Anggaran</p> <p>5. Akuntabilitas Kinerja</p>	<p>Secara parsial:</p> <p>1) Perencanaan anggaran berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas kinerja.</p> <p>2) Pelaksanaan anggaran berpengaruh tidak signifikan terhadap akuntabilitas kinerja.</p> <p>3) Pelaporan anggaran berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas kinerja.</p>

			<p>4) Evaluasi anggaran berpengaruh tidak signifikan terhadap akuntabilitas kinerja.</p> <p>Secara simultan:</p> <p>5) Perencanaan anggaran, pelaksanaan anggaran, pelaporan anggaran, dan evaluasi anggaran berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas kinerja secara simultan.</p>
15.	Sofyani dan Prayudi (2018)	<p>1. Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja</p> <p>2. Penyerapan Anggaran</p> <p>3. Akuntabilitas</p> <p>4. Penggunaan Informasi Kinerja</p>	<p>1) Anggaran berbasis kinerja berhubungan positif terhadap penyerapan anggaran.</p> <p>2) Anggaran berbasis kinerja berhubungan positif terhadap akuntabilitas kinerja.</p> <p>3) Anggaran berbasis kinerja berhubungan negatif terhadap penggunaan informasi kinerja.</p> <p>4) Akuntabilitas kinerja berhubungan positif terhadap penggunaan informasi kinerja.</p>

Sumber: Dirangkum oleh peneliti (2018)

2.7 Kerangka Konseptual

Akuntabilitas kinerja merupakan upaya bagi pemerintah daerah untuk memperoleh kepercayaan dari masyarakat dan pemerintah pusat terkait setiap kewenangan, keputusan, atau kebijakan yang dibuat oleh pemerintah daerah. Perwujudan akuntabilitas kinerja pada suatu pemerintahan dapat dilihat dengan kepuasan masyarakat, sebab masyarakat bertindak sebagai pemilik (*principal*) dan pemerintah daerah sebagai pengelola (*steward*). Pengawasan dan penilaian akuntabilitas kinerja menjadi motivasi untuk menunjukkan kepada masyarakat dan

pemerintah pusat bahwa penggunaan anggaran daerah sudah dilakukan secara ekonomis, efektif dan efisien, sesuai yang diamanahkan oleh *principal*. Fenomena tersebut sesuai dengan prinsip-prinsip pada teori *stewardship*, yang memprioritaskan kepentingan masyarakat dan sektor publik diharuskan selalu berorientasi pada perbaikan kinerja.

Fenomena tersebut juga sesuai dengan prinsip-prinsip yang ada dalam teori penetapan tujuan (*goal setting theory*), yang menjelaskan bahwa proses penetapan tujuan yang ingin dicapai dapat memengaruhi kinerja suatu organisasi sektor publik. Maka dari itu, pemerintah daerah dapat meningkatkan akuntabilitas kinerja dengan memperbaiki perencanaan anggaran dalam instansinya, sesuai dengan penelitian yang telah membuktikan hubungan perencanaan anggaran terhadap akuntabilitas kinerja, diantaranya Haspiarti (2012); Wibisono (2016); Syuliswati dan Asdani (2017). Namun terdapat perbedaan dengan hasil penelitian oleh Friska (2014) dan Sembiring (2016) yang telah membuktikan tidak adanya hubungan perencanaan anggaran terhadap akuntabilitas kinerja.

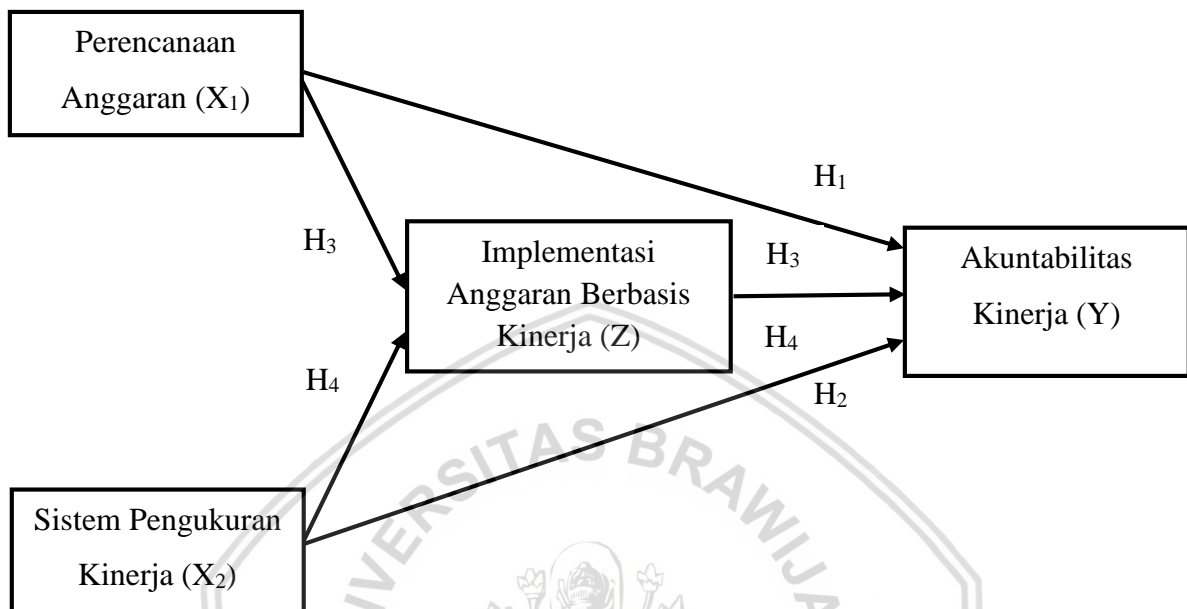
Dalam hal ini, terjadi inkonsistensi hasil penelitian mengenai hubungan perencanaan anggaran terhadap akuntabilitas kinerja. Berdasarkan teori kontijensi dari penjelasan Otley (1980), dinyatakan bahwa tidak ada sistem pengendalian yang dapat berlaku secara universal untuk diterapkan pada seluruh organisasi dan dalam seluruh kondisi. Penelitian ini menduga ada faktor lain yang juga ikut memengaruhi akuntabilitas kinerja, yaitu implementasi anggaran berbasis kinerja, sebab pada tahap implementasi anggaran berbasis kinerja merupakan tahap penggunaan informasi kinerja dalam proses penganggaran untuk memberikan dampak pada efisiensi, efektivitas, pengambilan keputusan, serta akuntabilitas (Asmadewa,

2007). Dalam penelitian ini implementasi anggaran berbasis kinerja akan menjadi variabel *intervening* yang memengaruhi hubungan antara variabel independen dengan variabel dependen menjadi hubungan secara tidak langsung.

Prinsip-prinsip yang ada dalam teori kontijensi dalam penelitian dapat menjelaskan hubungan sistem pengukuran kinerja terhadap akuntabilitas kinerja, karena pada teori tersebut dijelaskan bahwa sistem pengukuran kinerja merupakan bagian dari sistem pengendalian yang dapat memengaruhi kinerja suatu organisasi sektor publik. Hal tersebut dibuktikan oleh beberapa penelitian terdahulu oleh Nurkhamid (2008); Astuti dan Adiwibowo (2011); Fachruzzaman dan Norman (2010); dan Sofyani (2015). Selanjutnya, implementasi anggaran berbasis kinerja juga dipengaruhi oleh perencanaan anggaran (Irawati *et al.*, 2017) dan sistem pengukuran kinerja (Cavaluazzo dan Ittner, 2003; Suhardjanto dan Cahya, 2008; Ramadhani, 2017).

Oleh karena itu, perencanaan anggaran dan sistem pengukuran kinerja merupakan dua faktor yang memengaruhi akuntabilitas kinerja. Begitu juga, dengan implementasi anggaran berbasis kinerja yang ikut memengaruhi akuntabilitas kinerja. Jadi, pada penelitian ini pengaruh perencanaan anggaran dan sistem pengukuran kinerja pada perwujudan akuntabilitas kinerja merupakan pengaruh tidak langsung karena melalui implementasi anggaran berbasis kinerja terlebih dahulu. Adanya implementasi anggaran berbasis kinerja yang melibatkan perencanaan anggaran dan sistem pengukuran mampu meningkatkan kinerja yang dapat dipertanggungjawabkan. Berikut merupakan model hipotesis penelitian sebagaimana tampak pada gambar 2.2.

Gambar 2.2
Model Penelitian (*Research Model*)



Berdasarkan model penelitian yang terdapat pada gambar 2.2, maka dapat dirumuskan hipotesis penelitian sebagai berikut:

2.8 Pengembangan Hipotesis

Pengembangan hipotesis dalam penelitian ini dapat diuraikan sebagai berikut:

2.8.1 Hipotesis Pengaruh Perencanaan Anggaran terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Menurut Shields dan Young (1993) dalam Hidayati (2002) penelitian yang menggunakan *goal theory* berfokus pada hubungan desain pengendalian manajemen dengan variabel motivasional seperti komitmen organisasi, kepuasan kerja, motivasi dan kinerja. Desain pengendalian manajemen yang disebutkan dalam Hidayati (2002) meliputi sistem pengendalian, sistem penganggaran, desain akuntansi pertanggungjawaban, desain organisasi, desain penilaian kinerja serta pelaporan keuangan.

Salah satu komponen dalam desain pengendalian manajemen yaitu sistem penganggaran yang dapat memproyeksikan variabel perencanaan anggaran dengan variabel motivasional yaitu kinerja. Pendekatan teori *goal setting* dijadikan dasar dalam membangun hipotesis perencanaan anggaran terhadap akuntabilitas kinerja dikarenakan perencanaan anggaran dapat dinilai sebagai variabel yang dapat meningkatkan kinerja setiap individu dalam organisasi, dengan adanya perencanaan dalam penyusunan anggaran diharapkan setiap individu dapat meningkatkan kinerjanya sesuai dengan target yang sebelumnya telah ditetapkan. Sejalan dengan pernyataan dari penelitian oleh Yanida, Sudarma dan Rahman (2013) menyatakan bahwa teori penetapan tujuan (*goal setting theory*) merupakan teori yang dapat digunakan untuk menjelaskan hubungan antara perencanaan dan kinerja. Dalam penelitian tersebut, teori *goal setting* dijelaskan bahwa proses penetapan tujuan dapat memengaruhi kinerja setiap individu yang dituntut mencapai tujuan. Apabila suatu tujuan telah dirancang, maka individu yang terlibat dalam penetapan tujuan akan memiliki rasa tanggung jawab untuk mencapainya.

Penelitian Sofyani dan Prayudi (2018) menjelaskan bahwa kualitas dari akuntabilitas kinerja itu sendiri akan dapat dipengaruhi oleh baik tidaknya proses perencanaan dan penganggaran, dikarenakan dua proses tersebut merupakan bagian dari akuntabilitas kinerja. Berdasarkan hasil penelitian yang dilakukan oleh Haspiarti (2012), Wibisono (2016), Syuliswati dan Asdani (2017) dinyatakan bahwa perencanaan anggaran berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja. Sebaliknya, penelitian yang dilakukan oleh Friska (2014) dan Sembiring (2016) menyatakan bahwa faktor perencanaan anggaran tidak berpengaruh terhadap

akuntabilitas kinerja. Dengan demikian, hipotesis penelitian yang diajukan adalah sebagai berikut:

H₁: Perencanaan anggaran berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

2.8.2 Hipotesis Pengaruh Sistem Pengukuran Kinerja terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Jika ditinjau dari sudut pandang pendekatan kontijensi yang digunakan dalam akuntansi manajemen dinyatakan bahwa tidak adanya sistem pengendalian yang dapat berlaku secara universal untuk diterapkan pada seluruh organisasi dan dalam seluruh kondisi (Otley,1980). Artinya bahwa suatu sistem pengendalian akan diterapkan secara berbeda-beda di setiap organisasi berdasarkan faktor organisasi dan faktor situasional. Maka dari itu, diperlukan generalisasi sistem pengukuran kinerja dengan mempertimbangkan faktor organisasi dan situasional seperti kinerja agar dapat disesuaikan dan diterapkan secara efektif pada organisasi. Riyanto (2003) beranggapan bahwa diperlukan penelitian menggunakan teori kontijensi, sehingga dalam penelitian tersebut dapat menguji pengaruh hubungan antara sistem pengendalian dengan kinerja termasuk anggaran dan akuntabilitas. Sistem pengendalian oleh Simons (1990) digolongkan ke dalam tiga jenis yaitu *beliefs system*, *boundary system*, serta *feedback* dan *measurement system*. Sehingga variabel sistem pengukuran kinerja yang dipakai dalam hipotesis kedua ini merupakan bagian dari sistem pengendalian.

Sistem pengukuran kinerja yang dibangun dalam hipotesis ini berdasarkan atas teori kontijensi dimana untuk mengetahui kinerja pencapaian suatu organisasi dibutuhkan suatu alat pengukuran kinerja yang sesuai dengan suatu organisasi atau instansi tersebut agar penerapan pengukuran kinerja tersebut menjadi efektif. Oleh

karena itu, dengan adanya kesesuaian sistem pengukuran kinerja pada organisasi yang digunakan untuk menilai kinerja diharapkan akan berpotensi meningkatkan kinerja organisasi dan individu yang terlibat di dalamnya.

Pengembangan sistem pengukuran kinerja merupakan proses pengumpulan ukuran kinerja yang dilaporkan secara teratur melalui sistem informasi suatu organisasi. Ukuran kinerja tersebut dapat dijadikan alat yang dapat membantu organisasi meningkatkan kinerjanya (Cavalluzzo dan Ittner, 2003). Oleh sebab itu, pengukuran kinerja merupakan alat manajemen untuk meningkatkan kualitas dalam pengambilan keputusan dan akuntabilitas, melalui pengukuran kinerja maka dasar pengambilan keputusan yang relevan dapat dikembangkan dan dipertanggungjawabkan (Bastian, 2006: 275).

Beberapa penelitian juga mendukung penjelasan tersebut bahwa sistem pengukuran kinerja memiliki pengaruh terhadap akuntabilitas kinerja, diantaranya adalah penelitian oleh Nurkhamid (2008); Astuti dan Adiwibowo (2011); Fachruzzaman dan Norman (2010); dan Sofyani (2015) yang menyatakan bahwa sistem pengukuran kinerja berpengaruh positif secara langsung terhadap akuntabilitas kinerja. Dengan demikian, hipotesis penelitian yang diajukan adalah sebagai berikut:

H₂: Sistem pengukuran kinerja berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

2.8.3 Hipotesis Pengaruh Perencanaan Anggaran terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah melalui Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja

Berdasarkan pernyataan terkait teori penetapan tujuan (*goal setting theory*) yang dijelaskan oleh Yanida, Sudarma dan Rahman (2013), dijelaskan bahwa teori

penetapan tujuan (*goal setting theory*) merupakan teori yang dapat digunakan untuk menjelaskan hubungan antara perencanaan dan kinerja. Penelitian tersebut menunjukkan bahwa proses penetapan tujuan dapat memengaruhi kinerja setiap individu yang dituntut untuk mencapai tujuan. Apabila suatu tujuan telah dirancang, maka individu yang terlibat dalam penetapan tujuan akan memiliki rasa tanggung jawab untuk mencapainya. Dengan hasil penelitian terdahulu (Haspiarti (2012); Wibisono (2016); Syuliswati dan Asdani (2017)) yang menunjukkan bahwa perencanaan anggaran berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja. Akan tetapi, peneliti menemukan beberapa penelitian lainnya (Friska (2014) dan Sembiring (2016)) yang menunjukkan hasil yang berbeda, sehingga terjadi inkonsistensi hasil penelitian mengenai pengaruh perencanaan anggaran terhadap akuntabilitas kinerja.

Maka dari itu, teori kontijensi digunakan sebagai dasar untuk membangun hipotesis ketiga dikarenakan desain penggunaan sistem pengendalian tergantung pada karakteristik organisasi dan kondisi lingkungan dimana sistem tersebut diterapkan sehingga tidak dapat berlaku secara universal. Peneliti menambahkan variabel implementasi anggaran berbasis kinerja sebagai variabel kontijensi yang berinteraksi dengan perencanaan anggaran yang akan menghasilkan suatu kinerja yang lebih baik. Anggaran berbasis kinerja ini dipilih karena merupakan standar otomatis yang harus diterapkan oleh seluruh pemerintah daerah dari pemerintah pusat. Variabel tersebut berpotensi untuk memengaruhi efektivitas pemerintah daerah terkait kinerja pemerintah yang sifatnya berbeda dari situasi satu daerah dengan situasi daerah lain. Sofyani dan Prayudi (2018) menyatakan bahwa akuntabilitas kinerja sebagai konsekuensi dari efektivitas anggaran berbasis kinerja

penting untuk dilakukan pada konteks pemerintah daerah, karena tujuan utama dari pemerintah tidak hanya berkaitan dengan upaya pencapaian kinerja keuangan tetapi juga berkaitan dengan akuntabilitas kinerja non keuangan. Anggaran berbasis kinerja menjadi informasi dasar dalam penyusunan akuntabilitas. Dalam praktiknya, dokumen perencanaan dan penganggaran yang termuat dalam Dokumen Pelaksanaan Anggaran (DPA) serta dokumen anggaran kas menjadi acuan utama dalam penyusunan akuntabilitas informasi kinerja. Dokumen Pelaksanaan Anggaran (DPA) merupakan hasil dari perencanaan kegiatan yang tertuang dalam Rencana Kerja dan Anggaran (RKA) OPD.

Beberapa penelitian telah membuktikan secara empiris bahwa implementasi anggaran berbasis kinerja memengaruhi akuntabilitas kinerja. Penelitian Goddard (2004) membuktikan adanya hubungan antara praktik penganggaran dengan persepsi akuntabilitas, hasil penelitian tersebut sejalan dengan Endrayani *et al.* (2014) membuktikan dalam penelitiannya bahwa penerapan anggaran berbasis kinerja berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Penelitian lainnya yang memberikan dukungan empiris adalah Ratmono dan Suryani (2016) yang menemukan keberhasilan implementasi *performance-based budgeting* menjadi variabel yang memediasi hubungan antara praktik SPIP, peran pengawasan, *reward* dan *punishment* dengan akuntabilitas SKPD.

Disisi lain, terdapat juga pengaruh perencanaan anggaran terhadap implementasi anggaran berbasis kinerja. Penelitian yang dilakukan oleh Irawati *et al.* (2017) membuktikan secara empiris bahwa terdapat pengaruh positif dan signifikan antara perencanaan terhadap anggaran berbasis kinerja. Penjelasan

analisis di atas, dapat disimpulkan bahwa perencanaan anggaran berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja akibat munculnya implementasi anggaran berbasis kinerja. Berdasarkan uraian di atas, maka hipotesis dirumuskan sebagai berikut:

H₃: Perencanaan anggaran berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah melalui implementasi anggaran berbasis kinerja

2.8.4 Hipotesis Pengaruh Sistem Pengukuran Kinerja terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah melalui Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja

Teori kontijensi menjelaskan bahwa tidak ada sistem pengendalian yang dapat diterapkan secara universal pada seluruh organisasi maupun seluruh kondisi (Otley, 1980). Artinya, ketepatan dalam memilih jenis ukuran kinerja akan dapat memberikan kontribusi pada peningkatan kinerja tidak hanya berdasarkan pada kemampuan dari ukuran kinerja tersebut, tetapi juga dipengaruhi oleh faktor-faktor kontijensi yang terkait dengan karakteristik organisasi. Salah satu faktor kontijensi dalam penelitian ini adalah implementasi anggaran berbasis kinerja. Variabel ini didasarkan pada pemikiran bahwa faktor ini sangat terkait dengan proses pemilihan ukuran kinerja organisasi yang akan dipilih dalam upaya untuk meningkatkan kinerja organisasi. Pemikiran tersebut sesuai dengan pendekatan kontijensi yang ada didalam penelitian Nurlaela dan Rahmawati (2010) yang menyatakan keberhasilan implementasi sistem akuntansi dan sistem pengelolaan keuangan daerah, tergantung pada kondisi pemerintah daerah yang bersangkutan. Maka dari itu, implementasi anggaran berbasis kinerja sangat penting digunakan untuk mengetahui hubungan sistem pengukuran kinerja terhadap akuntabilitas kinerja. Anggaran berbasis kinerja ini dipilih dikarenakan merupakan standar otomatis yang harus diterapkan oleh pemerintah daerah dari pemerintah pusat. Variabel tersebut

memungkinkan akan memengaruhi efektivitas pemerintah daerah terkait kinerja pemerintah yang sifatnya mungkin berbeda dari situasi satu daerah dengan situasi daerah lain.

Mengacu pada pendekatan kontijensi yang menjadi acuan pada hipotesis keempat ini, Fisher (1995) dalam Hudayati (2002) mengategorikan desain penelitian menjadi empat tingkatan. Salah satunya menyatakan yakni desain penelitian yang menggunakan pendekatan kontijensi adalah desain penelitian yang menguji interaksi antara satu variabel kontijensi dan satu variabel sistem pengendalian terhadap variabel dependen atau variabel konsekuensi misalnya kinerja. Jika diterapkan pada penelitian ini, maka sistem pengukuran kinerja merupakan bagian dari sistem pengendalian dan implementasi anggaran berbasis kinerja sebagai variabel kontijensi yang berintraksi terhadap variabel dependen atau variabel konsekuensi yakni akuntabilitas kinerja

Pengukuran kinerja sebagai alat manajemen untuk meningkatkan kualitas dalam pengambilan keputusan dan akuntabilitas, dengan melalui pengukuran kinerja maka dasar pengambilan keputusan yang relevan dapat dikembangkan dan dipertanggungjawabkan (Bastian, 2006: 275). Cavalluzzo dan Ittner (2003) menyatakan bahwa pengembangan sistem pengukuran kinerja merupakan proses pengumpulan ukuran kinerja yang dilaporkan secara teratur melalui sistem informasi suatu organisasi. Ukuran kinerja tersebut dapat dijadikan alat yang dapat membantu organisasi meningkatkan kinerjanya.

Penelitian oleh Suhardjanto dan Cahya (2008) menyatakan bahwa pengukuran kinerja yang tepat dan akurat menjadi dasar penyusunan anggaran yang dilakukan sebagai upaya efektivitas implementasi anggaran berbasis kinerja. Dalam rangka

mewujudkan visi dan misi, pengukuran kinerja digunakan sebagai dasar penilaian keberhasilan dan kegagalan pada pelaksanaan kegiatan yang sesuai dengan sasaran dan tujuan yang telah ditetapkan. Maka dari itu, penelitian tersebut mengungkapkan bahwa pengukuran kinerja merupakan bagian terpenting dalam implementasi anggaran berbasis kinerja.

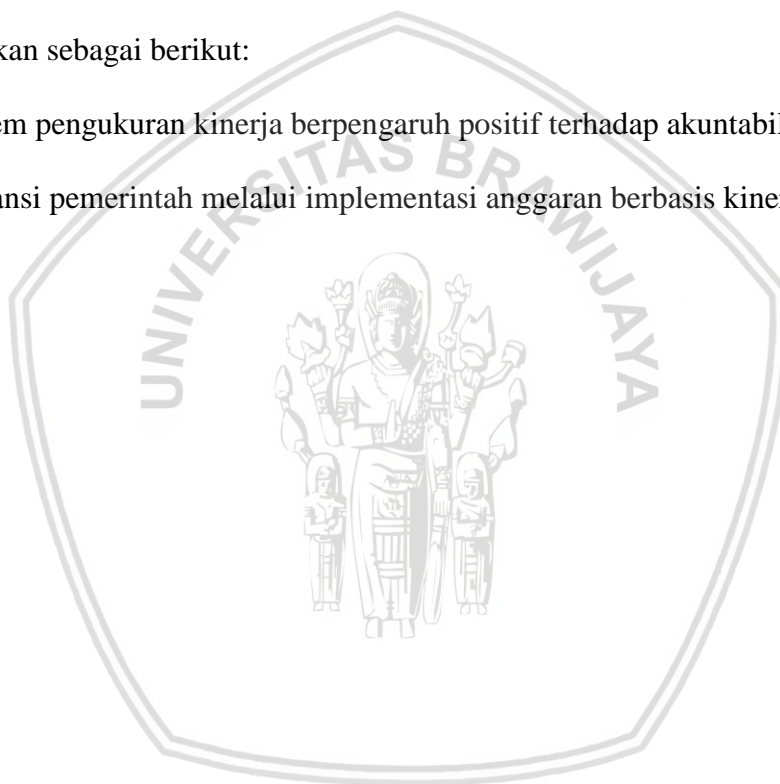
Beberapa penelitian terdahulu yang sudah dilakukan oleh peneliti lainnya mengenai pengukuran kinerja terhadap implementasi anggaran berbasis kinerja dilakukan oleh Cavaluazzo dan Ittner (2003). Hasil menunjukkan bahwa pengembangan ukuran kinerja berpengaruh positif terhadap aktivitas atau program yang berorientasi hasil. Adapun penelitian yang dilakukan oleh Suhardjanto dan Cahya (2008) membuktikan bahwa pengukuran kinerja berpengaruh positif dan signifikan terhadap efektivitas implementasi anggaran berbasis kinerja pada Pemerintah Kota Surakarta. Hasil penelitian yang sama juga ditunjukkan oleh Ramadhani (2017) bahwa pengukuran kinerja berpengaruh positif terhadap efektivitas implementasi penganggaran berbasis kinerja pada Pemerintah Kabupaten Nganjuk. Hasil dari beberapa penelitian tersebut sesuai dengan Permendagri No.13 Tahun 2006 pasal 93 menyatakan bahwa penyusunan rencana kerja anggaran SKPD disusun dengan menggunakan pendekatan penganggaran berdasarkan prestasi kerja yang berdasarkan indikator kerja, capaian/target kinerja, analisis standar belanja, standar satuan harga dan standar minimal.

Pengaruh implementasi anggaran berbasis kinerja terhadap akuntabilitas kinerja dilakukan oleh Hou *et al.* (2011) yang membuktikan bahwa praktik penganggaran berbasis kinerja memiliki hubungan terhadap akuntabilitas. Hal ini sejalan dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Sofyani dan Prayudi (2018)

bahwa implementasi anggaran berbasis kinerja berhubungan positif terhadap akuntabilitas SKPD.

Disisi lain, penelitian oleh Wang (2000) menemukan bahwa penggunaan pengukuran kinerja dalam penganggaran dipandang memiliki dampak yang positif pada kinerja organisasi. Penjelasan analisis di atas, dapat disimpulkan bahwa sistem pengukuran kinerja berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja akibat munculnya implementasi anggaran berbasis kinerja. Berdasarkan uraian di atas, maka hipotesis dirumuskan sebagai berikut:

H4: Sistem pengukuran kinerja berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah melalui implementasi anggaran berbasis kinerja.



BAB III

METODE PENELITIAN

3.1 Jenis Penelitian

Penelitian ini menggunakan metode kuantitatif dengan melakukan pengujian hipotesis. Metode kuantitatif disebut sebagai metode positivistik karena berlandaskan pada filsafat positivisme (Sugiyono, 2016: 11). Penelitian ini merupakan penelitian penjelasan (*explanatory research*), karena penelitian ini berusaha menjelaskan hubungan variabel dengan variabel lainnya melalui pengujian hipotesis. Penelitian ini juga akan memberikan pembuktian atas pengujian hipotesis hubungan kausal variabel independen yang berupa perencanaan anggaran dan sistem pengukuran kinerja; variabel intervening berupa implementasi anggaran berbasis kinerja; dan variabel dependen berupa akuntabilitas kinerja.

3.2 Populasi, Unit analisis dan Sampel Penelitian

Populasi merupakan wilayah generalisasi terdiri atas obyek atau subyek yang mempunyai kuantitas dan karakteristik tertentu yang ditetapkan oleh peneliti untuk dipelajari dan selanjutnya dapat diambil kesimpulan (Sugiyono, 2016: 119). Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh Organisasi Perangkat Daerah (OPD) di Lingkungan Pemerintah Kota Batu yang terdiri dari Inspektorat, Sekretariat DPRD, Badan, Dinas, Sekretariat Daerah, dan Kecamatan. Unit analisis yang diteliti adalah Organisasi Perangkat Daerah, sehingga setiap OPD diwakili oleh individu sebagai responden. Dengan demikian, responden yang dipilih diyakini telah memahami kondisi di dalam instansi yang ditempatinya. Responden yang terpilih untuk diteliti adalah pejabat dinas/badan/sekretariat/kecamatan yang terli-

bat dalam proses penyusunan perencanaan, penganggaran, dan pelaporan kinerja, yaitu Kepala Subbagian Perencanaan, Program, dan Pelaporan. Daftar populasi penelitian di Pemerintah Kota Batu dapat dilihat dalam lampiran 1.

Sampel merupakan bagian dari jumlah dan karakteristik yang dimiliki oleh populasi (Sugiyono, 2016: 120). Dalam penelitian ini, pengambilan sampel dilakukan menggunakan sampling jenuh atau istilah lainnya adalah sensus. Sampling jenuh atau sensus merupakan jenis dari teknik *non-probability sampling*. Peneliti menggunakan sampling jenuh, karena jumlah populasi relatif kecil (Sugiyono, 2016: 126). Selain itu, teknik sampel tersebut dipilih dikarenakan lokasi objek penelitian merupakan lokasi yang masih terjangkau oleh peneliti dan peneliti memiliki akses komunikasi secara langsung dengan responden penelitian. Dalam sampling jenuh, penelitian diadakan pada seluruh anggota populasi, sehingga sampel dari penelitian adalah seluruh populasi penelitian itu sendiri (Sugiyono, 2016: 126). Berdasarkan penjelasan tersebut, dalam penelitian ini sampel yang digunakan sebanyak 37 OPD. Jumlah populasi dan sampel yang tidak terlalu banyak diharapkan penelitian ini dapat memperoleh seluruh data dan informasi yang lengkap dari setiap responden, sehingga hasil penelitian ini memperoleh tingkat ketepatan yang tinggi karena dapat menghilangkan kesalahan dalam penarikan sampel.

3.3 Jenis, Sumber Data dan Teknik Pengumpulan Data

Jenis data dalam penelitian ini adalah data kuantitatif. Data kuantitatif diperoleh dari jawaban responden atas pertanyaan-pertanyaan yang diberikan dan telah diberi skor dengan skala yang sudah ditetapkan. Sumber data yang digunakan dalam penelitian ini adalah sumber data primer dan sumber data sekunder. Sumber

data primer adalah data yang diperoleh melalui atau berasal dari pihak pertama yang memiliki suatu data, sedangkan sumber data sekunder adalah data yang diperoleh melalui atau berasal dari pihak kedua yang ikut mengetahui atau memiliki sumber data (Abdillah dan Hartono, 2015:51). Dalam penelitian ini, peneliti menggunakan data primer dan data sekunder. Peneliti menggunakan data primer untuk mengetahui bagaimana persepsi dari responden mengenai perencanaan anggaran, sistem pengukuran kinerja, implementasi anggaran berbasis kinerja, dan akuntabilitas kinerja. Selain data primer, penelitian ini juga memerlukan data sekunder berupa hasil evaluasi atas Akuntabilitas Kinerja Intansi Pemerintah (AKIP) dari KemenPANRB Pemerintah Kota Batu tahun 2017, penelitian terdahulu, jurnal, buku, artikel dan peraturan-peraturan yang secara khusus berhubungan dengan penelitian ini. Data sekunder berguna untuk mencari teori-teori dan referensi yang terkait pada penelitian ini serta data pendukung untuk menggambarkan fenomena akuntabilitas kinerja OPD di Pemerintah Kota Batu.

Pengumpulan data adalah catatan peristiwa, keterangan-keterangan dan karakteristik-karakteristik sebagian atau seluruh elemen populasi yang akan menunjang atau mendukung penelitian (Agung, 2012:61). Pengumpulan data penelitian ini terdiri dari dua tahap yaitu teknik dokumentasi dan teknik survei kuesioner. Teknik dokumentasi dilakukan dengan menelaah hasil evaluasi atas Akuntabilitas Kinerja Intansi Pemerintah (AKIP) dan pemerintah daerah, regulasi, jurnal, buku, penelitian terdahulu dan sumber *online* yang berkaitan dengan masalah yang diteliti. Tahap selanjutnya, survei kuesioner. Teknik pengumpulan data dilakukan menggunakan kuesioner dengan cara memberikan seperangkat pertanyaan atau pernyataan tertulis kepada responden untuk dijawab (Agung, 2012:

63). Pengumpulan data dilakukan secara langsung dengan memberikan kuesioner pada responden, dengan cara tersebut diharapkan mampu mengurangi tingkat pengembalian kuesioner yang rendah.

Penyusunan kuesioner berdasarkan indikator dari setiap variabel yang diambil oleh peneliti dari penelitian-penelitian terdahulu yang sudah teruji. Indikator-indikator tersebut dijabarkan dalam bentuk item pertanyaan dalam kuesioner penelitian. Kuesioner terbagi dalam dua bagian, yakni bagian pertama berisi identitas responden dan bagian kedua berisi daftar pertanyaan mengenai perencanaan anggaran, sistem pengukuran kinerja, implementasi anggaran berbasis kinerja dan akuntabilitas kinerja.

3.4 Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel

Definisi operasional merupakan penentuan konstruk atau sifat yang akan dipelajari sehingga menjadi variabel yang dapat diukur (Sugiyono, 2016: 31). Definisi operasional diperlukan untuk menjelaskan makna dan skala pengukuran dari setiap variabel.

Variabel merupakan konsep yang memiliki atribut/sifat/nilai dari orang, obyek, atau kegiatan yang ditentukan oleh peneliti untuk dipelajari, sehingga diperoleh informasi tersebut, selanjutnya dapat diambil kesimpulan (Sugiyono, 2016: 64). Penelitian ini menggunakan variabel dependen, independen dan intervening. Variabel dependen adalah variabel yang nilainya dipengaruhi oleh variabel lain dalam model penelitian, variabel independen adalah variabel yang memengaruhi variabel lain dalam model penelitian (Sugiyono, 2016: 64) dan variabel intervening adalah variabel penyela/antara yang terletak di antara variabel independen dan dependen, sehingga variabel independen tidak langsung memengaruhi berubahnya

atau timbulnya variabel dependen (Sugiyono, 2016: 66). Dalam SEM (*Structural Equation Modeling*), variabel dependen disebut sebagai konstruk endogen, variabel independen disebut sebagai konstruk eksogen dan variabel intervening.

Pengukuran adalah penempatan suatu angka atau simbol ke atribut objek penelitian yang disesuaikan dengan aturan yang telah ditetapkan sebelumnya (Sekaran dan Bougie, 2014: 174). Peneliti membutuhkan skala sebagai alat pengukur untuk menguji data hasil kuesioner yang telah disebarkan kepada responden. Skala pengukuran dalam penelitian ini menggunakan skala Likert. Menurut Sugiyono (2016: 136), skala likert berguna dalam mengukur pendapat, sikap, dan persepsi perseorangan ataupun sekelompok orang tentang fenomena sosial yang telah ditetapkan secara spesifik oleh peneliti sebagai variabel penelitian.

Instrumen yang digunakan untuk mengukur konstruk dalam penelitian ini adalah perencanaan anggaran, sistem pengukuran kinerja, implementasi anggaran berbasis kinerja, dan akuntabilitas kinerja. Konstruk dalam penelitian ini dijabarkan dalam indikator variabel dan dijadikan dasar dalam menyusun item instrumen penelitian dengan tujuh kategori pengukuran mulai dari Sangat Tidak Setuju (STS), Tidak Setuju (TS), Agak Tidak Setuju (ATS), Netral (N), Agak Setuju (AS), Setuju (S), dan Sangat Setuju (SS). Berikut definisi operasional dan pengukuran tiap-tiap konstruk dalam penelitian ini:

3.4.1 Perencanaan Anggaran

Perencanaan anggaran dalam penelitian ini adalah tahapan yang paling krusial dikarenakan besaran kebutuhan anggaran seluruh program program/kegiatan dirumuskan dalam perencanaan. Dalam perencanaan anggaran terdapat proses untuk menyusun Rencana Kerja dan Anggaran (RKA-OPD) berupa rencana

pendapatan, rencana pembiayaan dan rencana belanja program atau belanja kegiatan OPD. Perencanaan anggaran merupakan konstruk eksogen.

Pengukuran konstruk perencanaan anggaran menggunakan instrumen yang digunakan dalam penelitian Heriyati (2017) dan Asmara (2017). Indikator pernyataan perencanaan anggaran mencakup: a) partisipasi, b) akurasi data, c) waktu pengesahan APBD, d) pendekatan dan instrumen dalam penyusunan anggaran, e) perencanaan dan kebutuhan, f) revisi atas perubahan.

3.4.2 Sistem Pengukuran Kinerja

Sistem pengukuran kinerja merupakan proses pengumpulan ukuran kinerja yang dilaporkan secara teratur melalui sistem informasi suatu organisasi (Cavalluzzo dan Ittner, 2003). Sistem pengukuran kinerja merupakan konstruk eksogen.

Pengukuran konstruk sistem pengukuran kinerja menggunakan instrumen yang digunakan dalam penelitian Nurkhamid (2008). Indikator pernyataan sistem pengukuran kinerja mencakup: a) indikator *output* dan *outcome*, b) kepuasan pelanggan, c) kualitas dari produk/layanan yang tersedia, d) efisiensi operasi.

3.4.3 Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja

Implementasi anggaran berbasis kinerja didefinisikan sebagai suatu tahap penggunaan informasi kinerja dalam proses penganggaran untuk memberikan dampak pada efisiensi, efektivitas, pengambilan keputusan, dan akuntabilitas (Asmadewa, 2007). Implementasi anggaran berbasis kinerja merupakan variabel intervening, yakni variabel mediasi yang terletak di antara variabel independen dan dependen, sehingga variabel independen tidak langsung memengaruhi berubahnya atau timbulnya variabel dependen.

Pengukuran konstruk implementasi anggaran berbasis kinerja menggunakan instrumen yang digunakan dalam penelitian Sholihah (2015). Indikator pernyataan implementasi anggaran berbasis kinerja mencakup: a) *input*, *output* dan *outcome* program/kegiatan, b) hubungan pengeluaran dengan hasil, c) keterkaitan program/kegiatan dengan sasaran, d) *value for money* (prinsip ekonomis, efisien dan efektif), e) partisipasi pegawai, f) pelaksanaan anggaran berbasis kinerja, g) pelaporan anggaran berbasis kinerja.

3.4.4 Akuntabilitas Kinerja

Berdasarkan Keputusan Kepala LAN No. 239/IX/6/8/2003, akuntabilitas kinerja didefinisikan sebagai wujud dari kewajiban instansi pemerintah guna mempertanggungjawabkan keberhasilan maupun kegagalan pelaksanaan misi organisasi dalam mencapai sasaran dan tujuan yang sudah ditetapkan. Akuntabilitas kinerja instansi pemerintah merupakan konstruk endogen.

Pengukuran konstruk akuntabilitas kinerja instansi pemerintah menggunakan instrumen yang digunakan dalam penelitian Fauzi (2017). Indikator pernyataan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah mencakup: a) perencanaan strategis, b) pengukuran kinerja, c) pelaporan kinerja, d) pemanfaatan informasi kinerja.

3.5 Metode Analisis Data

Dalam penelitian ini untuk pengolahan data yang diperoleh menggunakan alat analisis SEM (*Structural Equation Modelling*). Kemudian, penggunaan metode statistik untuk menguji hipotesis yang dirumuskan dalam penelitian ini adalah PLS (*Partial Least Square*) dengan bantuan program SmartPLS ver. 2.0 M3. Analisis PLS merupakan salah satu metode statistika SEM berbasis varian yang didesain untuk menyelesaikan regresi berganda ketika terjadi permasalahan spesifik pada

data, seperti ukuran sampel penelitian kecil, adanya data yang hilang dan multikolinearitas (Abdillah dan Hartono, 2015:165). PLS adalah analisis persamaan struktural berbasis varian yang secara simultan dapat melakukan pengujian model pengukuran sekaligus pengujian model struktural. Model pengukuran dalam PLS digunakan untuk uji validitas dan uji reliabilitas, sedangkan untuk model struktural digunakan untuk uji kausalitas (Abdillah dan Hartono, 2015:164). PLS bertujuan untuk memprediksi pengaruh variabel bebas terhadap variabel terikat dan menjelaskan hubungan teoritis di antara kedua variabel (Abdillah dan Hartono, 2015:163).

Alasan dalam penelitian ini menggunakan SEM, dikarenakan dalam penelitian ini menggunakan model penelitian yang relatif kompleks (banyak konstruk, banyak indikator dan banyak jalur) (Sholihin dan Ratmono, 2013:9). Selain itu, dengan digunakannya teknik PLS dalam penelitian ini dapat digunakan pada ukuran sampel dengan jumlah kecil, tidak mensyaratkan data berdistribusi normal, dan hasil tetap kokoh (*robust*) walaupun terdapat data yang tidak normal dan hilang (Hartono *et al.*, 2009: 16).

3.6 Spesifikasi Model

Spesifikasi model PLS terdiri dari 3 tahap, yaitu *outer model*, *inner model* dan *weight relation*. Dalam penelitian ini, evaluasi model PLS yang digunakan terdiri dari dua, yaitu melalui pengujian *outer model* (model pengukuran) dan *inner model* (model struktural).

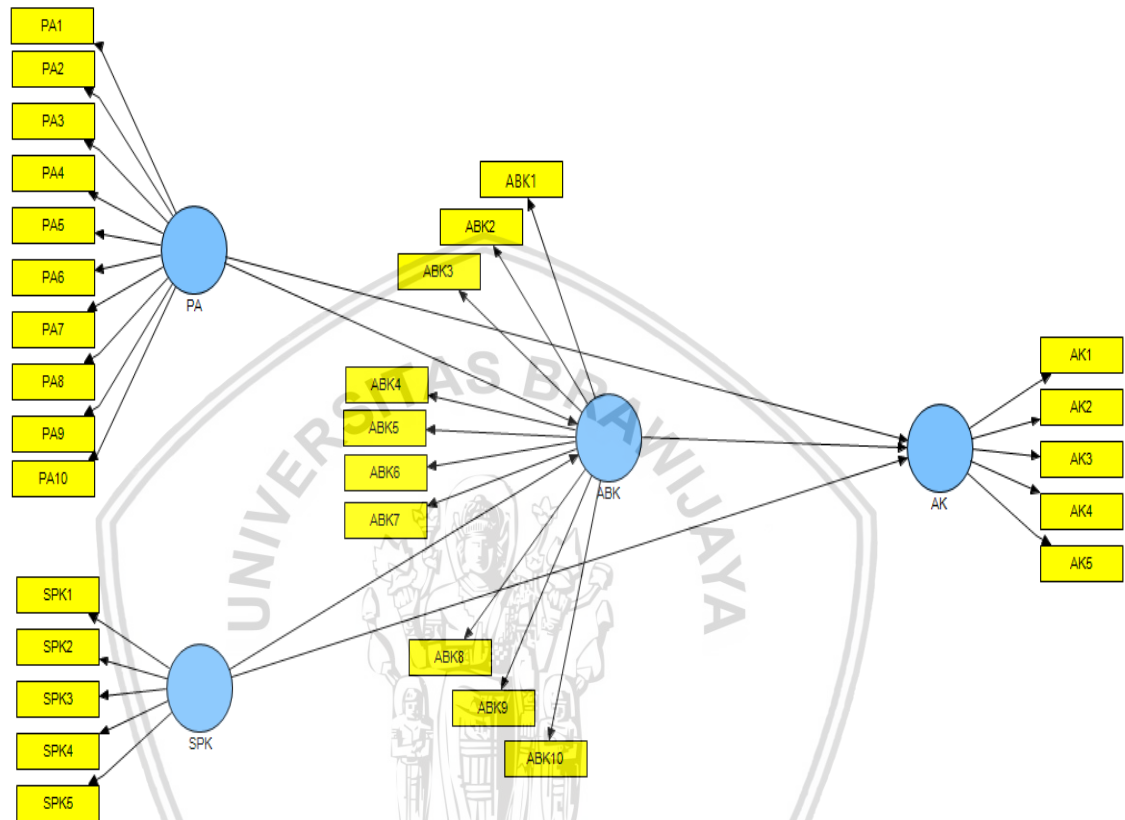
3.6.1 Outer Model (Model Pengukuran)

Outer model menunjukkan spesifikasi hubungan antara indikator atau parameter yang diestimasi dengan variabel latennya (Abdillah dan Hartono,

2015:187). Konstruksi diagram jalur dalam penelitian ini disajikan pada gambar

3.1.

Gambar 3.1
Diagram Jalur



Sumber: Data primer (diolah)

Keterangan:

PA (Perencanaan Anggaran), SPK (Sistem Pengukuran Kinerja), ABK (Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja), AK (Akuntabilitas Kinerja).

Berdasarkan gambar 3.1 diagram jalur menunjukkan bahwa masing-masing konstruk memiliki indikator yang digunakan untuk pengukuran. Dari model diagram jalur tersebut terdapat persamaan *outer model* yang disajikan pada tabel 3.1 sebagai berikut.

Tabel 3.1
Persamaan Outer Model

Jenis Variabel	Konstruk	Persamaan Outer Model
Laten Eksogen	Perencanaan Anggaran (PA)	$PA_1 = \lambda_{PA1} PA + \delta_1$
		$PA_2 = \lambda_{PA2} PA + \delta_2$
		$PA_3 = \lambda_{PA3} PA + \delta_3$
		$PA_4 = \lambda_{PA4} PA + \delta_4$
		$PA_5 = \lambda_{PA5} PA + \delta_5$
		$PA_6 = \lambda_{PA6} PA + \delta_6$
		$PA_7 = \lambda_{PA7} PA + \delta_7$
		$PA_8 = \lambda_{PA8} PA + \delta_8$
		$PA_9 = \lambda_{PA9} PA + \delta_9$
		$PA_{10} = \lambda_{PA10} PA + \delta_{10}$
Laten Endogen	Sistem Pengukuran Kinerja (SPK)	$SPK_1 = \lambda_{SPK1} SPK + \delta_{11}$
		$SPK_2 = \lambda_{SPK2} SPK + \delta_{12}$
		$SPK_3 = \lambda_{SPK3} SPK + \delta_{13}$
		$SPK_4 = \lambda_{SPK4} SPK + \delta_{14}$
		$SPK_5 = \lambda_{SPK5} SPK + \delta_{15}$
	Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja (ABK)	$ABK_1 = \lambda_{ABK1} ABK + \varepsilon_1$
		$ABK_2 = \lambda_{ABK2} ABK + \varepsilon_2$
		$ABK_3 = \lambda_{ABK3} ABK + \varepsilon_3$
		$ABK_4 = \lambda_{ABK4} ABK + \varepsilon_4$
		$ABK_5 = \lambda_{ABK5} ABK + \varepsilon_5$
Laten Endogen	Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja (ABK)	$ABK_6 = \lambda_{ABK6} ABK + \varepsilon_6$
		$ABK_7 = \lambda_{ABK7} ABK + \varepsilon_7$
		$ABK_8 = \lambda_{ABK8} ABK + \varepsilon_8$
		$ABK_9 = \lambda_{ABK9} ABK + \varepsilon_9$
		$ABK_{10} = \lambda_{ABK10} ABK + \varepsilon_{10}$
	Akuntabilitas Kinerja (AK)	$AK_1 = \lambda_{AK1} AK + \varepsilon_{11}$
		$AK_2 = \lambda_{AK2} AK + \varepsilon_{12}$
		$AK_3 = \lambda_{AK3} AK + \varepsilon_{13}$
		$AK_4 = \lambda_{AK4} AK + \varepsilon_{14}$
		$AK_5 = \lambda_{AK5} AK + \varepsilon_{15}$

Keterangan simbol:

- $PA_1 \dots PA_{10}$: indikator variabel perencanaan anggaran
 $SPK_1 \dots SPK_5$: indikator variabel sistem pengukuran kinerja
 $ABK_1 \dots ABK_{10}$: indikator variabel implementasi anggaran berbasis kinerja
 $AK_1 \dots AK_5$: indikator variabel akuntabilitas kinerja
 PA : variabel laten eksogen perencanaan anggaran
 SPK : variabel laten eksogen sistem pengukuran kinerja
 ABK : variabel laten endogen implementasi abk
 AK : variabel laten endogen akuntabilitas kinerja
 λ : muatan faktor (faktor loading) pada setiap indikator
 δ_i : tingkat kesalahan pengukuran untuk variabel eksogen ke i
 ε_i : tingkat kesalahan pengukuran untuk variabel endogen ke i

3.6.2 Inner Model (Model Struktural)

Inner Model menunjukkan spesifikasi hubungan kausal antar variabel laten berdasarkan teori substantif penelitian (Abdillah dan Hartono, 2015:187).

Persamaan *inner model* dalam penelitian ini adalah:

$$\eta_{ABK} = \gamma_1 PA + \gamma_2 SPK + \zeta_1$$

$$\eta_{AK} = \beta_1 PA + \beta_2 SPK + \beta_3 ABK + \zeta_2$$

Keterangan simbol:

PA	: variabel laten eksogen perencanaan anggaran
SPK	: variabel laten eksogen sistem pengukuran kinerja
ABK	: variabel laten endogen implementasi anggaran berbasis kinerja
AK	: variabel laten endogen akuntabilitas kinerja
η	: variabel laten endogen (Y)
γ	: koefisien pengaruh variabel eksogen terhadap variabel endogen
β	: koefisien pengaruh variabel endogen terhadap variabel eksogen
ζ	: peluang galat model (<i>error</i>)

3.7 Evaluasi Model

Pada penelitian ini analisis pengujian hipotesis dilakukan dengan evaluasi model PLS pada *outer model* dan *inner model*.

3.7.1 Evaluasi Outer Model (Model Pengukuran)

Outer model merupakan model pengukuran untuk menilai validitas dan reliabilitas model (Abdillah dan Hartono, 2015: 164). Pengujian *outer model* digunakan untuk menguji validitas konstruk dan reliabilitas instrumen (Abdillah dan Hartono, 2015: 194).

1) Uji Validitas

Uji validitas dilakukan untuk mengetahui kemampuan instrumen penelitian mengukur apa yang harus diukur (Abdillah dan Hartono, 2015: 194). Peneliti akan melakukan pengujian validitas item pada setiap konstruk melalui pengujian validitas konstruk. Validitas konstruk dapat menggambarkan seberapa baik hasil

yang di dapat dari penggunaan instrumen sesuai teori dalam mendefinisikan suatu konstruk (Abdillah dan Hartono, 2015: 195). Pengujian validitas konvergen dan validitas diskriminan merupakan dua pengujian untuk menilai validitas konstruk.

Hartono dan Abdillah (2009) merujuk pada tulisan Hartono (2008) bahwa validitas konvergen terjadi jika skor yang didapat dari dua instrumen yang berbeda mengukur konstruk yang sama memiliki korelasi tinggi. Pengujian validitas konvergen dinilai berdasarkan *loading factor*. Validitas konvergen *rule of thumb* yang biasanya digunakan untuk membuat pemeriksaan awal dari matrik faktor adalah $\pm 0,30$ dipertimbangkan telah memenuhi level minimal, untuk *loading* $\pm 0,40$ dianggap lebih baik, dan untuk *loading* lebih dari 0,50 dianggap signifikan secara praktikal.

Hartono dan Abdillah (2009) merujuk pada tulisan Hartono (2008) bahwa validitas diskriminan terjadi jika dua instrumen yang berbeda yang mengukur dua konstruk yang diprediksi tidak berkorelasi menghasilkan skor yang memang tidak berkorelasi. Pengujian validitas diskriminan dinilai berdasarkan *cross loading* pengukuran dengan konstruknya atau dengan metode lain yaitu membandingkan nilai akar AVE untuk setiap konstruk dengan korelasi antar konstruk dengan konstruk lainnya dalam model.

2) Uji Reliabilitas

Uji reliabilitas digunakan untuk mengukur konsistensi internal alat ukur (Abdillah dan Hartono, 2015: 196). Hal ini dapat dimaksudkan yakni apakah item/indikator dari instrumen dapat digunakan untuk melakukan pengukuran lebih dari dua kali dengan hasil yang akurat. Peneliti akan melakukan pengujian reliabilitas dalam PLS dengan menggunakan dua metode, yaitu *cronbach's alpha*

dan *composite reliability*. *Cronbach's alpha* mampu mengukur batas bawah dari nilai reliabilitas suatu konstruk. Metode ini dapat dikatakan reliabel apabila nilainya $>0,6$ sedangkan *composite reliability* mampu mengukur nilai sesungguhnya reliabilitas suatu konstruk. Metode ini dapat dikatakan reliabel apabila nilainya $>0,7$. Jika nilai dari *cronbach's alpha* dan nilai dari *composite reliability* semakin mendekati angka 1, mengidentifikasikan bahwa semakin tinggi pula konsistensi *internal reliability*.

Tabel 3.2
Parameter Pengukuran Outer Model

Pengujian	Parameter	Rule of Thumb	Keterangan Tambahan
Uji Validitas Konvergen	<i>Outer Loading</i>	Lebih dari 0,7	Jika <i>factor loading</i> diantara 0,5-0,7 sebaiknya peneliti tidak menghapus indikator tersebut sepanjang skor AVE dan <i>Communality</i> $>0,5$ pada konstruk yang dimaksud.
	<i>Average Variance Extracted (AVE)</i>	Lebih dari 0,5	-
	<i>Communality</i>	Lebih dari 0,5	-
Uji Validitas Diskriminan	<i>Cross Loading</i>	Lebih dari 0,7 dalam satu variabel	-
Uji Reliabilitas	<i>Cronbach's alpha</i>	Lebih dari 0,6	-
	<i>Composite reliability</i>	Lebih dari 0,7	-

Sumber: Abdillah dan Hartono (2015: 196)

3.7.2 Evaluasi Inner Model (Model Struktural)

Inner model merupakan model struktural untuk menilai hubungan kausalitas antar variabel laten (Abdillah dan Hartono, 2015: 164). *Inner model* diuji dengan melakukan pengukuran pada nilai R^2 untuk konstruk dependen dan nilai koefisien *path* untuk uji signifikansi antar konstruk dalam model struktural melalui

perbandingan *t-statistics* dengan nilai *t-table* pada *output* SmartPLS. Parameter pengukuran *inner model* dalam PLS, sebagai berikut:

1) Nilai R^2

Nilai R^2 digunakan untuk mengukur tingkat variasi perubahan dari variabel independen terhadap variabel dependen. Nilai R^2 menjelaskan bahwa semakin tinggi nilai R^2 berarti dapat dikatakan semakin baik model prediksi dari model penelitian yang diajukan (Abdillah dan Hartono, 2015: 197). Selain itu, nilai tersebut dapat menjelaskan seberapa besar variabel laten dependen dapat dipengaruhi oleh variabel laten independen.

2) Nilai Koefisien *Path*

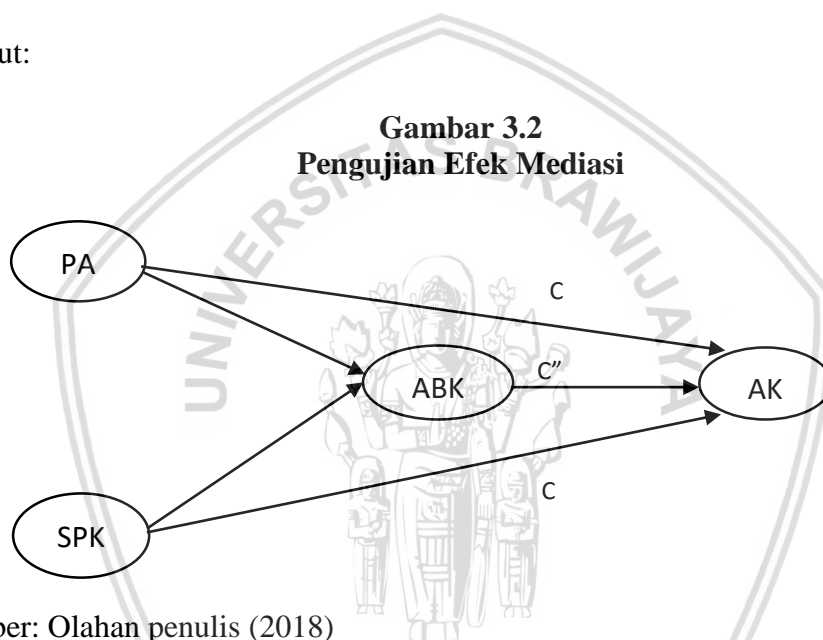
Nilai koefisien *path* (*t-values*) menunjukkan tingkat signifikansi dalam pengujian hipotesis. Nilai koefisien *path* dijelaskan melalui nilai *t-statistics*, selanjutnya nilai *t-statistics* akan dibandingkan dengan nilai *t-table* dalam pengujian hipotesis. *T-table* untuk hipotesis satu ekor atau bisa disebut dengan *one-tailed* adalah 1,64 sedangkan untuk hipotesis dua ekor atau biasa disebut dengan *two-tailed* adalah 1,96. Jika nilai *t-statistics* yang lebih besar dari nilai *t-table* maka hipotesis tersebut diterima (Abdillah dan Hartono, 2015: 197). Pada penelitian ini, hipotesis yang akan digunakan adalah hipotesis satu ekor (*one-tailed*), sehingga parameter pengukuran yang digunakan adalah 1,64.

Dalam evaluasi *inner model* (model struktural) untuk mengetahui pengaruh antar variabel berdasarkan hipotesis yang dibangun, maka dapat dilakukan dengan melihat level signifikan atau nilai kritis (*p-value*). Level signifikan yang digunakan yaitu satu ekor (*one-tailed*) untuk hipotesis berarah dengan nilai kritis (*p-value*) sebesar 0,05 (*significance level* = 5%) dan dua ekor (*two-tailed*) untuk hipotesis

yang tidak diberi arah. Pada penelitian ini menentukan level signifikan atau nilai kritis sebesar 5% atau $p\text{-value} < 0,05$.

3.8 Pengujian Model Mediasi

Pengujian pengaruh mediasi pada model penelitian menggunakan uji efek mediasi dengan PLS. Fungsi dari efek mediasi untuk menunjukkan pengaruh antara konstruk eksogen dan konstruk endogen melalui konstruk mediasi (Abdillah dan Hartono, 2009: 117). Pengujian efek mediasi disajikan pada gambar 3.2, sebagai berikut:



Sumber: Olahan penulis (2018)

Pengujian efek mediasi pada penelitian ini menggunakan alat Smart PLS dengan mengikuti kaidah oleh Baron dan Kenney (1986), dengan penjelasan sebagai berikut:

- 1) Model pertama, menguji pengaruh langsung variabel eksogen (X) terhadap variabel endogen (Y) dan diharuskan signifikan.
- 2) Model kedua, menguji secara simultan pengaruh variabel eksogen (X) dan variabel mediasi (M) terhadap variabel endogen (Y). Dalam pengaruh tidak langsung syarat yang harus terpenuhi adalah variabel eksogen (X) terhadap variabel mediasi (M) dan pengaruh variabel mediasi (M) terhadap variabel

endogen (Y) diharuskan signifikan. Pengujian tahap akhir diharapkan pengaruh variabel eksogen (X) terhadap variabel endogen (Y) tidak signifikan, sedangkan pengaruh variabel mediasi (M) terhadap variabel endogen (Y) diharuskan signifikan. Jika setelah dilakukan pengujian ternyata pengaruh tidak langsung signifikan, maka hal ini menunjukkan bahwa variabel pemediasi mampu menyerap atau mengurangi pengaruh langsung pada pengujian pertama.

Menurut Sholihin dan Ratmono (2013: 57), pengambilan kesimpulan terkait efek mediasi dapat dijelaskan sebagai berikut:

- 1) Tidak adanya efek mediasi terjadi jika nilai koefisien jalur c'' dari hasil estimasi model tetap signifikan dan tidak berubah ($c'' = c$).
- 2) Efek mediasi sebagian atau *partial mediation* terjadi jika nilai koefisien jalur c'' turun ($c'' < c$) tetapi tetap signifikan.
- 3) Efek mediasi penuh atau *full mediation* terjadi jika nilai koefisien jalur c'' nilai turun ($c'' < c$) dan menjadi tidak signifikan.

BAB IV

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

4.1 Deskripsi Objek Penelitian

Peneliti menggunakan kuesioner yang disebarkan kepada responden. Penyebaran kuesioner dilakukan oleh peneliti secara langsung kepada masing-masing Organisasi Perangkat Daerah (OPD) untuk diserahkan kepada responden yang terpilih. Sebelum melakukan penelitian, peneliti terlebih dahulu mengurus ijin penelitian ke kantor Badan Kesatuan Bangsa dan Politik Kota Malang yang beralamat di Jalan Panglima Sudirman Kota Batu. Pengurusan ijin penelitian, penyebaran kuesioner dan pengambilan kuesioner membutuhkan waktu empat minggu. Lamanya waktu penelitian dikarenakan ada beberapa lokasi OPD yang tidak pada satu tempat dan jarak yang terpaut jauh sehingga peneliti tidak dapat melakukan penyebaran kuesioner secara bersamaan yang mengakibatkan beberapa kuesioner membutuhkan waktu penyelesaian lebih lama.

Penelitian ini menggunakan seluruh populasi yaitu masing-masing Organisasi Perangkat Daerah dikarenakan jumlah OPD yang tidak terlalu besar, yakni 37 OPD. Responden dalam penelitian ini adalah pejabat dinas/badan/sekretariat/kecamatan yang terlibat dalam proses penyusunan perencanaan, penganggaran, dan pelaporan kinerja, yaitu Kepala Subbagian Perencanaan, Program, dan Pelaporan. Jumlah kuesioner yang disebarkan sebanyak 37 kuesioner. Adapun jumlah kuesioner yang ditolak adalah 1 kuesioner dikarenakan Organisasi Perangkat Daerah (OPD) tersebut memiliki banyak agenda yang harus dikerjakan, sehingga total kuesioner yang kembali sebanyak 36 kuesioner. Setelah dilakukan pemeriksaan, jumlah

kuesioner yang dapat diuji sebanyak 36 kuesioner dengan persentase sebesar 97,30%. Besarnya tingkat persentase pengembalian kuesioner dikarenakan saat pengambilan kuesioner peneliti memeriksa kembali kelengkapan kuesioner. Berikut jumlah sampel dan tingkat pengembalian kuesioner ditunjukkan pada Tabel 4.1.

Tabel 4.1
Sampel dan Tingkat Pengembalian

Keterangan	Jumlah Kuesioner	Persentase (%)
Jumlah kuesioner yang disebar	37	100,00%
Jumlah kuesioner yang ditolak	(1)	(2,70%)
Jumlah kuesioner yang kembali	36	97,30%
Jumlah kuesioner yang digunakan dalam penelitian	36	97,30%

Sumber: Data primer (diolah).

4.2 Deskripsi Karakteristik Responden

Deskripsi mengenai profil responden yang menjadi data pada penelitian ini dapat diketahui dari data demografi yang dilampirkan dalam kuesioner. Karakteristik responden meliputi jenis kelamin, usia, masa kerja PNS, dan pendidikan. Berikut karakteristik responden dapat dilihat pada Tabel 4.2.

Tabel 4.2
Karakteristik Responden

No	Keterangan	Kategori	Jumlah Responden	Persentase (%)
1	Jenis Kelamin	a. Laki-Laki	17	47,22%
		b. Perempuan	19	52,78%
		Total berdasarkan jenis kelamin	36	100%
2	Usia	a. 36 - 45 tahun	27	75%
		b. > 45 tahun	9	25%
		Total berdasarkan usia	36	100%
3	Masa Kerja PNS	a. 11 - 15 tahun	21	58,33%
		b. 16 - 20 tahun	11	30,56%
		c. > 20 tahun	4	11,11%
		Total berdasarkan masa kerja PNS	36	100%
4	Pendidikan	a. S1	16	44,44%
		b. S2	20	55,56%
		Total berdasarkan pendidikan	36	100%

Sumber: Data primer (diolah).

Tabel 4.2. menunjukkan bahwa dalam penelitian ini karakteristik responden yang paling dominan adalah berjenis kelamin perempuan sejumlah 19 responden dengan persentase sebesar 47,22% dibandingkan dengan responden yang berjenis kelamin laki-laki sejumlah 17 responden dengan persentase sebesar 52,78%. Selisih dari jumlah responden berdasarkan jenis kelamin yang tidak terpaut jauh tersebut dapat mengindikasikan bahwa Pemerintah Kota Batu melibatkan semua pegawai berjenis kelamin laki-laki maupun perempuan dalam meningkatkan kinerja pemerintahan. Dalam penelitian ini usia mayoritas responden diantara 36-45 tahun dengan persentase 75% sedangkan sisanya berusia di atas 45 tahun sebesar 25%. Karakteristik responden berdasarkan masa kerja paling banyak diantara 11-15 tahun sebesar 58,33%, masa kerja diantara 16-20 tahun sebesar 30,56% dan masa kerja responden di atas 20 tahun sebesar 11,11%. Selain itu, persentase pendidikan responden mayoritas adalah S2 sebesar 55,56% dan sisanya adalah S1 sebesar 44,44%. Dari karakteristik responden yang telah terlampir tersebut, dapat mengindikasikan bahwa responden memiliki usia yang matang, kemampuan untuk berfikir dan bekerja secara baik serta memiliki pengalaman yang cukup dalam menjalankan tugas kedinasan.

4.3 Statistik Deskriptif

Peneliti menggunakan analisis statistik deskriptif untuk mengetahui hasil dari tanggapan responden terhadap pernyataan dari setiap indikator yang digunakan dalam kuesioner. Hasil analisis statistik deskriptif dapat menunjukkan nilai minimum/terendah, nilai maksimum/tertinggi, nilai rata-rata (*mean*), dan standar deviasi dari masing-masing variabel atau konstruk yang digunakan dalam penelitian ini. Berikut hasil analisis statistik deskriptif dapat ditunjukkan pada Tabel 4.3.

Tabel 4.3
Statistik Deskriptif Variabel Penelitian

Variabel	N	Min.	Max.	Mean	Standar Deviasi
Perencanaan Anggaran	36	1	7	5,828	1,408
Sistem Pengukuran Kinerja	36	1	7	5,872	0,975
Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja	36	2	7	5,900	1,118
Akuntabilitas Kinerja	36	3	7	6,022	0,740

Sumber: Data primer diolah (2018)

Tabel 4.3 menunjukkan bahwa penelitian ini memiliki sejumlah 36 responden (n). Nilai minimum/terendah dan nilai maksimum/tertinggi menunjukkan nilai minimum dan nilai maksimum pada setiap pernyataan atau setiap indikator yang diberikan oleh responden dalam kuesioner. Dalam penelitian ini, nilai minimum pada variabel perencanaan anggaran dan sistem pengukuran kinerja adalah 1, nilai minimum pada variabel implementasi anggaran berbasis kinerja adalah 2, sedangkan nilai minimum pada akuntabilitas kinerja adalah 3. Selanjutnya, nilai maksimum pada setiap variabel dalam penelitian ini adalah 7.

Pada tabel 4.3 dapat diketahui bahwa nilai *mean* atau nilai rata-rata yang berasal dari jawaban responden pada tiap pernyataan atau indikator dari setiap variabel menunjukkan bahwa variabel perencanaan anggaran, sistem pengukuran kinerja, dan implementasi anggaran berbasis kinerja adalah lebih besar dari 5,00. Hal ini mengindikasikan bahwa rata-rata responden memberikan penilaian 5 yaitu “agak setuju” pada setiap pernyataan atau indikator dalam kuesioner. Selanjutnya, untuk variabel akuntabilitas kinerja menunjukkan nilai rata-rata lebih besar dari 6,00. Hal ini berarti bahwa rata-rata responden memberikan penilaian 6 yaitu “setuju” pada setiap pernyataan atau indikator dalam kuesioner. Kemudian, pada tabel 4.3 juga menunjukkan bahwa pada penelitian ini nilai standar deviasi secara

keseluruhan tidak ada yang melebihi nilai *mean* atau nilai rata-rata, sehingga dapat dikatakan bahwa data tersebut memiliki penyimpangan data yang rendah.

4.4 Evaluasi Model Hipotesis Penelitian

Model penelitian ini terdiri dari empat konstruk, yaitu perencanaan anggaran, sistem pengukuran kinerja, implementasi anggaran berbasis kinerja dan akuntabilitas kinerja. Pada keempat konstruk masing-masing terdiri dari lima hingga sepuluh indikator. Evaluasi model penelitian ini dilakukan dengan dua tahap pengujian, yakni tahap pertama evaluasi model pengukuran (*outer model*) dan tahap kedua evaluasi model struktural (*inner model*). Berikut hasil pengolahan data untuk evaluasi model.

4.4.1 Pengujian Model Pengukuran (*Outer Model*)

Uji *outer model* adalah tahapan pengujian untuk mengetahui nilai validitas konstruk dan reliabilitas instrumen penelitian. Pengujian validitas konstruk meliputi validitas konvergen dan validitas diskriminan sedangkan pengujian reliabilitas meliputi *cronbach's alpha* dan *composite reliability*.

4.4.1.1 Pengujian Validitas Konvergen

Parameter yang digunakan dalam pengujian validitas konvergen, antara lain *outer loading* lebih dari 0,7; nilai *Average Variance Extracted* (AVE) lebih dari 0,5; dan nilai *communality* lebih dari 0,5. Hasil pengujian nilai *Average Variance Extracted* (AVE) dan *Communality* sebelum terjadi pengurangan indikator konstruk disajikan berdasarkan tabel berikut.

Tabel 4.4
Hasil Nilai Average Variance Extracted (AVE) dan Commuality Sebelum Penghapusan Indikator Konstruk

Konstruk	Average Variance Extracted (AVE)	Commuality
PA	0,4850	0,4850
SPK	0,7896	0,7896
ABK	0,4679	0,4679
AK	0,6791	0,6791

Sumber: Data primer (diolah)

Tabel 4.5
Hasil Nilai Faktor Loading Sebelum Penghapusan Indikator Konstruk

Konstruk ke Indikator	Original Sample (O)	T-Statistics (O/STERR)
PA1 <- PA	0,8728	16,7783
PA2 <- PA	0,6783	4,9438
PA3 <- PA	0,8278	13,0418
PA4 <- PA	0,0919	0,4340
PA5 <- PA	0,8865	25,8532
PA6 <- PA	0,7193	4,0994
PA7 <- PA	0,8364	10,9854
PA8 <- PA	0,7888	11,6288
PA9 <- PA	0,5539	3,2978
PA10 <- PA	-0,0444	0,1748
SPK1 <- SPK	0,8756	6,9065
SPK2 <- SPK	0,8792	7,3503
SPK3 <- SPK	0,9175	17,1644
SPK4 <- SPK	0,8186	7,1605
SPK5 <- SPK	0,9467	16,4924
ABK1 <- ABK	0,7839	14,2637
ABK2 <- ABK	0,7908	9,3856
ABK3 <- ABK	0,5302	4,1359
ABK4 <- ABK	0,7421	4,9166
ABK5 <- ABK	0,8384	10,6061
ABK6 <- ABK	0,6963	4,7346
ABK7 <- ABK	0,0708	0,3331
ABK8 <- ABK	0,6398	5,2397
ABK9 <- ABK	0,7749	8,5974
ABK10 <- ABK	0,6358	5,9218
AK1 <- AK	0,7235	8,6555
AK2 <- AK	0,8008	7,1430
AK3 <- AK	0,8693	16,4131
AK4 <- AK	0,8445	8,0043
AK5 <- AK	0,8729	13,9476

Sumber: Data primer diolah (2018)

Pada tabel 4.4 menunjukkan bahwa konstruk perencanaan anggaran dan implementasi anggaran berbasis kinerja memiliki nilai *Average Variance Extracted* (AVE) dan *communality* kurang dari 0,5. Sedangkan pada tabel 4.5 menunjukkan bahwa pada kolom *original sample* terdapat konstruk yang indikatornya memiliki nilai *outer loading* kurang dari 0,5, yaitu konstruk perencanaan anggaran (PA) dan implementasi anggaran berbasis kinerja (ABK) dengan indikator PA4, PA10, dan ABK7. Berdasarkan pendapat dari Abdillah dan Hartono (2015: 196) indikator yang memiliki nilai *outer loading* kurang dari 0,50 harus dihapuskan dari konstruknya, sebab indikator tersebut tidak dapat mewakili konstruknya. Sedangkan jika nilai *loading* antara 0,50–0,70 maka sebaiknya peneliti tidak menghapus indikator yang memiliki nilai *loading* tersebut sepanjang nilai *Average Variance Extracted* (AVE) dan *communality* indikator tersebut lebih dari 0,50 (Hartono dan Abdillah (2009) yang merujuk pada Hair *et al.* (2006)).

Setelah peneliti melakukan uji validitas konvergen ulang dengan menghapuskan tiga indikator, yaitu PA4, PA10, dan ABK7. Hasil dari pengujian algoritma setelah terjadi pengurangan indikator konstruk disajikan berdasarkan tabel berikut.

Tabel 4.6
Hasil Nilai *Average Variance Extracted* (AVE) dan *Communality* Setelah Penghapusan Indikator Konstruk

Konstruk	<i>Average Variance Extracted</i> (AVE)	<i>Communality</i>
PA	0,6057	0,6057
SPK	0,7896	0,7896
ABK	0,5193	0,5193
AK	0,6791	0,6791

Sumber: Data primer (diolah)

Keterangan: PA (Perencanaan Anggaran), SPK (Sistem Pengukuran Kinerja), ABK (Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja), AK (Akuntabilitas Kinerja).

Tabel 4.7
Hasil Nilai Faktor Loading Setelah Penghapusan Indikator Konstruk

Konstruk ke Indikator	<i>Original Sample (O)</i>	<i>T-Statistics (O/STERR)</i>
PA1 <- PA	0,8742	16,3956
PA2 <- PA	0,6766	4,7479
PA3 <- PA	0,8262	11,9481
PA5 <- PA	0,8837	24,1949
PA6 <- PA	0,7181	4,0392
PA7 <- PA	0,8395	10,9749
PA8 <- PA	0,7897	11,5827
PA9 <- PA	0,5619	3,3520
SPK1 <- SPK	0,8756	6,6633
SPK2 <- SPK	0,8792	6,5635
SPK3 <- SPK	0,9175	18,1500
SPK4 <- SPK	0,8186	7,6091
SPK5 <- SPK	0,9467	18,3335
ABK1 <- ABK	0,7838	14,3917
ABK2 <- ABK	0,7901	8,9069
ABK3 <- ABK	0,5299	3,8722
ABK4 <- ABK	0,7422	5,3240
ABK5 <- ABK	0,8389	10,0658
ABK6 <- ABK	0,6970	5,2448
ABK8 <- ABK	0,6399	5,4300
ABK9 <- ABK	0,7747	9,3159
ABK10 <- ABK	0,6359	5,9789
AK1 <- AK	0,7233	8,5569
AK2 <- AK	0,8006	6,8808
AK3 <- AK	0,8695	18,3750
AK4 <- AK	0,8446	7,4167
AK5 <- AK	0,8730	14,6034

Sumber: Data primer diolah (2018)

Keterangan:

PA (Perencanaan Anggaran), SPK (Sistem Pengukuran Kinerja), ABK (Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja), AK (Akuntabilitas Kinerja).

Tabel 4.6 menunjukkan bahwa nilai *Average Variance Extracted* (AVE) dan *communality* di atas 0,50. Sedangkan untuk tabel 4.7 pada kolom *original sample* menunjukkan nilai *faktor loading* konstruk dan indikator di atas 0,50 berdasarkan pada Abdillah dan Hartono (2015: 196) bahwa indikator yang memiliki nilai *outer loading* kurang dari 0,50 harus dihapuskan dari konstruknya, sebab indikator tersebut tidak dapat mewakili konstruknya. Sedangkan jika nilai *loading* antara 0,50–0,70 maka sebaiknya peneliti tidak menghapus indikator yang memiliki nilai *loading* tersebut sepanjang nilai *Average Variance Extracted* (AVE) dan *communality* indikator tersebut lebih dari 0,50 (Hartono dan Abdillah (2009) yang merujuk pada Hair *et al.* (2006)). Berdasarkan hasil tersebut, maka dapat diketahui perbandingan nilai *Average Variance Extracted* (AVE) dan *communality* antara pengujian validitas konvergen sebelum penghapusan indikator dan setelah penghapusan indikator disajikan pada tabel berikut:

Tabel 4.8
Perbandingan Hasil Nilai *Average Variance Extracted* (AVE) dan *Communality* Sebelum Penghapusan dan Setelah Penghapusan Indikator Konstruk

Konstruk	Sebelum Penghapusan		Setelah Penghapusan	
	AVE	<i>Communality</i>	AVE	<i>Communality</i>
PA	0,4850	0,4850	0,6057	0,6057
SPK	0,7896	0,7896	0,7896	0,7896
ABK	0,4679	0,4679	0,5193	0,5193
AK	0,6791	0,6791	0,6791	0,6791

Sumber: Data primer (diolah)

Keterangan:

PA (Perencanaan Anggaran), SPK (Sistem Pengukuran Kinerja), ABK (Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja), AK (Akuntabilitas Kinerja).

Berdasarkan tabel 4.8 menunjukkan bahwa nilai *Average Variance Extracted* (AVE) dan *communality* setelah dilakukan penghapusan terhadap tiga indikator, yaitu PA4,PA10,ABK7, masih tetap memenuhi kriteria. Selain itu apabila

dibandingkan dengan nilai sebelumnya, penghapusan yang dilakukan juga dapat dapat meningkatkan nilai *Average Variance Extracted* (AVE) dan *communality* lebih dari 0,50 terutama pada konstruk perencanaan anggaran (PA) dan konstruk implementasi anggaran berbasis kinerja (ABK).

Berdasarkan hasil pengujian yang dilakukan di atas, dapat dilakukan analisis bahwa setelah menghapus beberapa indikator yang memiliki nilai faktor *loading* kurang dari 0,50, nilai *Average Variance Extracted* (AVE) dan *communality* masih lebih besar dari 0,50 dan meningkat di atas batasannya. Nilai tersebut juga lebih tinggi apabila dibandingkan dengan nilai pada pengujian sebelum penghapusan. Selain itu juga, nilai semua faktor *loading* dalam kolom *original sample* sudah lebih dari 0,50 dan nilai statistik lebih dari *t-table* 1,64.. Sehingga dapat disimpulkan dengan melalui uji validitas konvergen ulang, seluruh konstruk dan indikator yang digunakan telah memenuhi persyaratan minimal dari validitas konvergen.

4.4.1.2 Pengujian Validitas Diskriminan

Pengujian yang kedua adalah uji validitas diskriminan. Validitas diskriminan berhubungan dengan prinsip bahwa pengukur-pengukur konstruk yang berbeda seharusnya tidak berkorelasi dengan tinggi (Abdillah dan Hartono, 2015: 195). Parameter yang digunakan dalam pengujian validitas diskriminan adalah perbandingan nilai akar *Average Variance Extracted* (AVE) untuk setiap variabel laten dengan korelasi variabel laten atau dengan menggunakan nilai *cross loadings* (Abdillah dan Hartono, 2015:195). Pada penelitian ini dalam pengujian validitas diskriminan dengan menggunakan nilai *cross loading*. Hasil nilai *cross loading* setelah dilakukan penghapusan dapat dilihat pada tabel 4.9 berikut.

Tabel 4.9
Hasil Nilai *Cross Loading* Setelah Dilakukan Penghapusan

Konstruk	PA	SPK	ABK	AK
PA1	0,8742	0,5206	0,8266	0,5712
PA2	0,6766	0,1264	0,3919	0,2775
PA3	0,8262	0,6226	0,7029	0,7407
PA5	0,8837	0,6867	0,7637	0,8037
PA6	0,7181	0,0279	0,4679	0,2057
PA7	0,8395	0,2077	0,5194	0,4195
PA8	0,7897	0,3295	0,6730	0,3672
PA9	0,5619	0,1112	0,4475	0,2214
SPK1	0,4076	0,8756	0,5418	0,7498
SPK2	0,4564	0,8792	0,6418	0,8089
SPK3	0,5982	0,9175	0,7768	0,8266
SPK4	0,3336	0,8186	0,5614	0,6697
SPK5	0,4179	0,9467	0,5971	0,8357
ABK1	0,6910	0,5849	0,7838	0,7017
ABK2	0,6367	0,7847	0,7901	0,7974
ABK3	0,5017	0,1546	0,5299	0,3341
ABK4	0,5568	0,5127	0,7422	0,5306
ABK5	0,6778	0,5091	0,8389	0,4900
ABK6	0,6213	0,4795	0,6970	0,4338
ABK8	0,4888	0,3746	0,6399	0,3878
ABK9	0,5235	0,6090	0,7747	0,6075
ABK10	0,5141	0,3436	0,6359	0,4947
AK1	0,5484	0,5914	0,5573	0,7233
AK2	0,5214	0,6132	0,5146	0,8006
AK3	0,5338	0,7707	0,7229	0,8695
AK4	0,4234	0,7656	0,6288	0,8446
AK5	0,6385	0,8429	0,7012	0,8730

Sumber: Data primer (diolah)

Keterangan:

PA (Perencanaan Anggaran), SPK (Sistem Pengukuran Kinerja), ABK (Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja), AK (Akuntabilitas Kinerja).

Berdasarkan tabel 4.9 dapat diketahui bahwa nilai *cross loading* pada masing-masing indikator yang ada di suatu variabel laten memiliki perbedaan dengan indikator di variabel lain yang ditunjukkan dengan skor *loading*-nya yang lebih tinggi di konstruknya sendiri. Menurut Abdillah dan Hartono (2015: 207) mengatakan bahwa pada tabel skor *loading* terlihat bahwa masing-masing indikator di suatu konstruk akan berbeda dengan indikator di konstruk lain dan mengumpul

pada konstruk yang dimaksud. Berdasarkan tabel 4.9, dapat disimpulkan bahwa seluruh konstruk dan indikator yang digunakan dalam penelitian ini telah memenuhi uji validitas diskriminan. Dengan terpenuhinya uji validitas konvergen dan diskriminan dapat diketahui bahwa seluruh konstruk dan indikator yang digunakan dalam penelitian ini dinilai valid.

4.4.1.3 Pengujian Reliabilitas

Reliabilitas menunjukkan tingkat konsistensi dan stabilitas alat ukur atau instrumen penelitian dalam mengukur suatu konsep atau konstruk (Abdillah dan Hartono, 2015: 74). Parameter yang digunakan untuk menilai reliabilitas adalah nilai *cronbach's alpha* lebih dari 0,6 dan nilai *composite reliability* lebih dari 0,7. Hasil nilai *cronbach's alpha* dan *composite reliability* dapat dilihat pada tabel 4.10 berikut.

Tabel 4.10
Hasil Nilai *Cronbach's Alpha* dan *Composite Reliability* Setelah Dilakukan Penghapusan

Konstruk	<i>Cronbach's Alpha</i>	<i>Composite Reliability</i>
PA	0,9069	0,9235
SPK	0,9328	0,9493
ABK	0,8820	0,9053
AK	0,8807	0,9133

Sumber: Data primer (diolah)

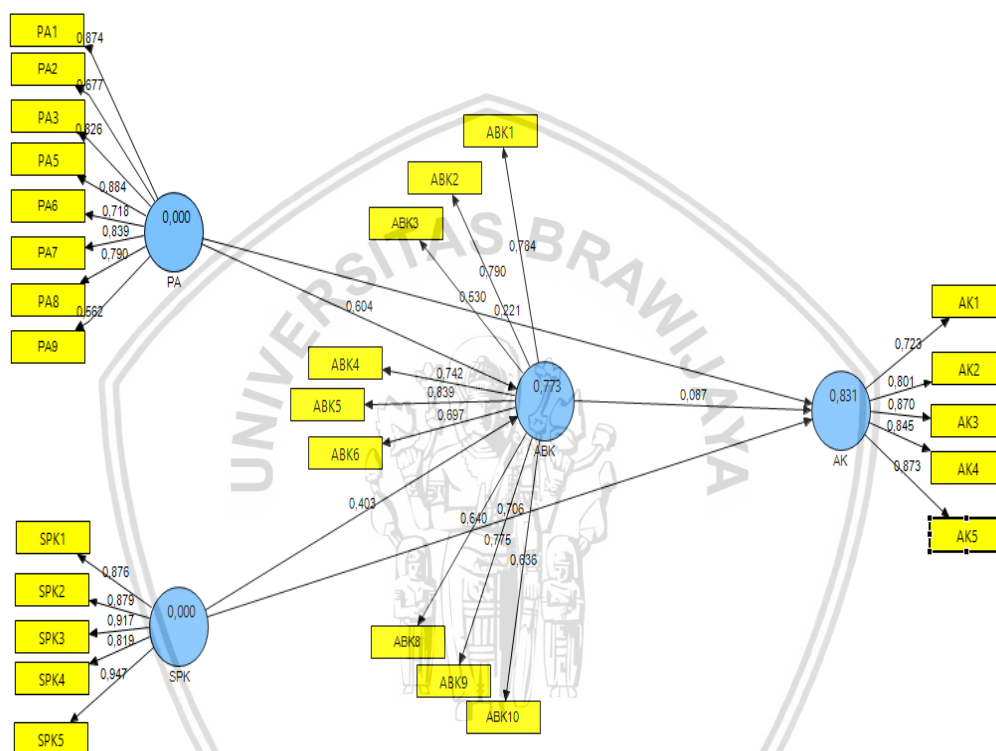
Keterangan:

PA (Perencanaan Anggaran), SPK (Sistem Pengukuran Kinerja), ABK (Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja), AK (Akuntabilitas Kinerja).

Berdasarkan tabel 4.9 dapat diketahui bahwa nilai *cronbach's alpha* lebih dari 0,6 dan nilai *composite reliability* lebih dari 0,7. Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa data dan hasil pengukuran yang dilakukan adalah reliabel.

Simpulan akhir yang dapat diperoleh dari ketiga pengujian dalam evaluasi model pengukuran (*outer model*) yang telah dilakukan adalah konstruk dan indikator yang digunakan dalam penelitian ini telah *valid* dan reliabel. Hasil *output* model pengukuran pada gambar 4.1 berikut.

Gambar 4.1
Output Model Pengukuran



Sumber: Data primer diolah (2018)

Keterangan:

PA (Perencanaan Anggaran), SPK (Sistem Pengukuran Kinerja), ABK (Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja), AK (Akuntabilitas Kinerja).

4.4.2 Pengujian Model Struktural (*Inner Model*)

Setelah melakukan uji *outer model*, tahap selanjutnya yang dilakukan adalah uji *inner model*. Model struktural (*inner model*) adalah tahapan pengujian untuk menilai hubungan antara konstruk. Parameter yang digunakan untuk uji *inner model* adalah nilai R^2 dan *path coefficient*.

4.4.2.1 Nilai R^2

Nilai R^2 digunakan untuk mengukur tingkat variasi perubahan variabel independen terhadap variabel dependen (Abdillah dan Hartono, 2015: 197). Nilai R^2 digunakan untuk mengukur persentase variansi konstruk eksogen terhadap konstruk endogen. Nilai R^2 dapat dilihat pada tabel 4.11 berikut.

Tabel 4.11
Hasil R^2

Konstruk	R^2
Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja (ABK)	0,7731
Akuntabilitas Kinerja (AK)	0,8306

Sumber: Data primer (diolah)

Berdasarkan tabel 4.11 dapat diketahui bahwa nilai R^2 konstruk implementasi anggaran berbasis kinerja (ABK) adalah 0,7731. Artinya, persentase variansi konstruk implementasi anggaran berbasis kinerja (ABK) dapat dijelaskan oleh konstruk perencanaan anggaran dan sistem pengukuran kinerja sebesar 77,31%, sedangkan sisanya sebesar 22,69% dijelaskan oleh konstruk lain di luar model yang diajukan pada penelitian ini. Nilai R^2 konstruk akuntabilitas kinerja (AK) adalah 0,8306. Artinya, persentase variansi konstruk akuntabilitas kinerja dapat dijelaskan oleh konstruk perencanaan anggaran, sistem pengukuran kinerja, dan implementasi anggaran berbasis kinerja sebesar 83,06%, sedangkan sisanya sebesar 16,94% dijelaskan oleh konstruk lain di luar model yang diajukan pada penelitian ini.

4.4.2.2 Nilai Koefisien *Path*

Nilai koefisien *path* (*path coefficient*) menunjukkan tingkat signifikansi dalam pengujian hipotesis. Skor koefisien *path* ditunjukkan oleh nilai *t-statistics*. Pada penelitian ini, peneliti menggunakan hipotesis satu ekor (*one tailed*), sehingga nilai *t-statistics* yang digunakan adalah lebih dari 1,64 ($>1,64$). Apabila nilai koefisien

path yang ditunjukkan nilai *t-statistics* >1,64 maka hipotesis studi (H_a) diterima. Apabila nilai koefisien *path* yang ditunjukkan nilai *t-statistics* <1,64 maka hipotesis studi (H_a) ditolak. Nilai *t-statistics* dapat dilihat pada tabel 4.12 dan gambar 4.2 berikut.

Tabel 4.12
Nilai Koefisien *Path*

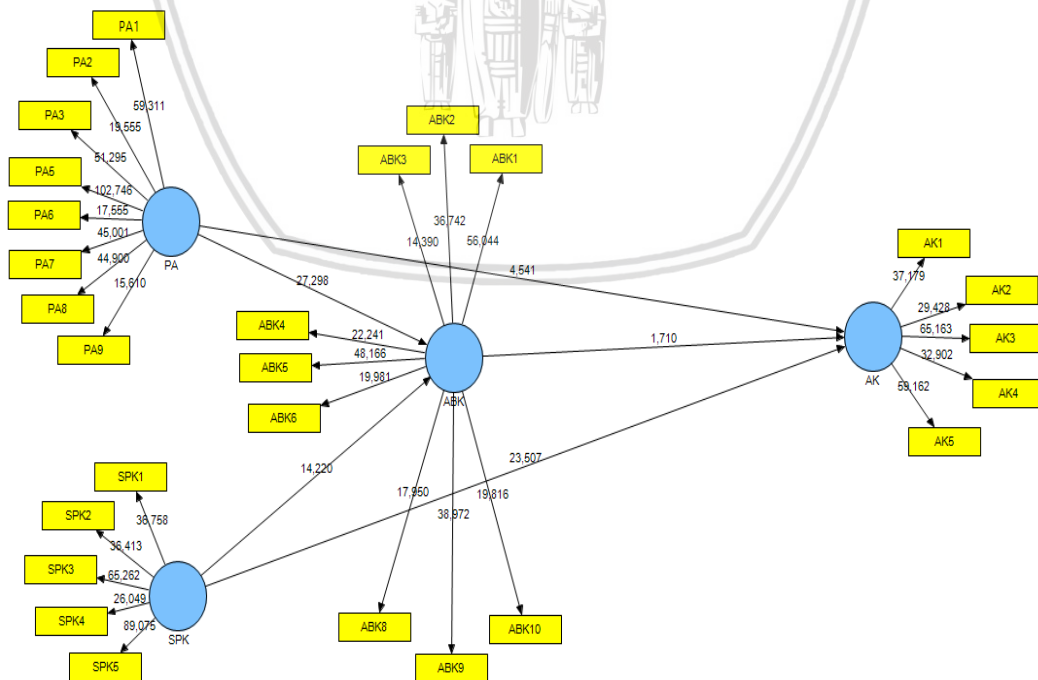
Konstruk	Original Sample (O)	T-Statistics (O/STERR)	Keputusan
PA -> ABK	0,6040	27,2976	Diterima
PA -> AK	0,2207	4,5407	Diterima
SPK -> ABK	0,4028	14,2195	Diterima
SPK -> AK	0,7063	23,5072	Diterima
ABK -> AK	0,0868	1,7095	Diterima

Sumber: Data primer diolah (2018).

Keterangan:

PA (Perencanaan Anggaran), SPK (Sistem Pengukuran Kinerja), ABK (Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja), AK (Akuntabilitas Kinerja).

Gambar 4.2
Model Struktural Pengujian Hipotesis



Sumber: Data primer diolah (2018).

4.5 Hasil Pengujian Variabel Mediasi

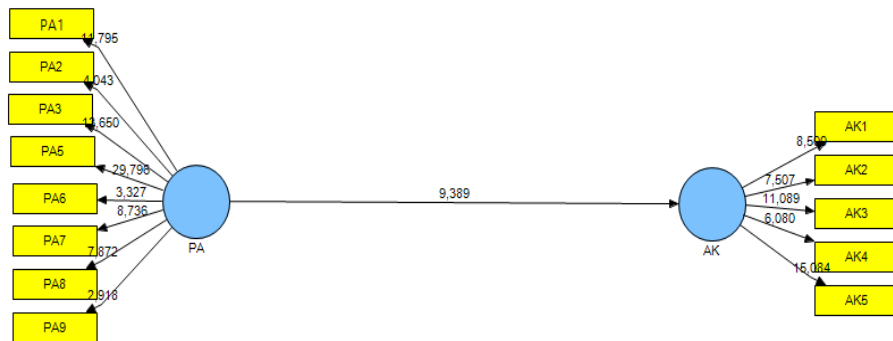
Pengujian variabel mediasi dilakukan dengan cara membandingkan pengaruh langsung variabel independen terhadap variabel dependen tanpa adanya variabel mediasi dengan pengaruh tidak langsung variabel independen terhadap variabel dependen ditambahkan variabel mediasi. Sebelum melakukan pengujian variabel mediasi, harus dipastikan persyaratan pengujian variabel mediasi mengikuti kaidah oleh Baron dan Kenney (1986). Dengan syarat, pengaruh antara variabel independen (X) terhadap variabel dependen (Y), variabel independen (X) terhadap variabel mediasi (M), dan variabel mediasi (M) ke variabel dependen (Y) yang secara tidak langsung diharuskan signifikan. Pengujian variabel mediasi dilakukan dalam dua tahap, yaitu pengujian pengaruh langsung dan pengujian pengaruh tidak langsung. Berikut ini merupakan hasil dari pengujian tersebut.

Pengujian pertama, pengaruh langsung variabel independen (X) dan variabel dependen (Y) tanpa variabel mediasi (M) harus signifikan. Dalam penelitian ini terdapat dua pengaruh langsung yang akan dilakukan pengujian tanpa variabel mediasi, yaitu pengaruh langsung variabel perencanaan anggaran terhadap variabel akuntabilitas kinerja dan pengaruh langsung variabel sistem pengukuran kinerja terhadap variabel akuntabilitas kinerja.

1.5.1 Pengujian Pengaruh Langsung Perencanaan Anggaran terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Hasil uji pengaruh langsung perencanaan anggaran terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah dapat dilihat pada Gambar 4.3 sebagai berikut.

Gambar 4.3
Model Pengaruh Langsung Perencanaan Anggaran terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah



Sumber: Data primer diolah (2018).

Keterangan:

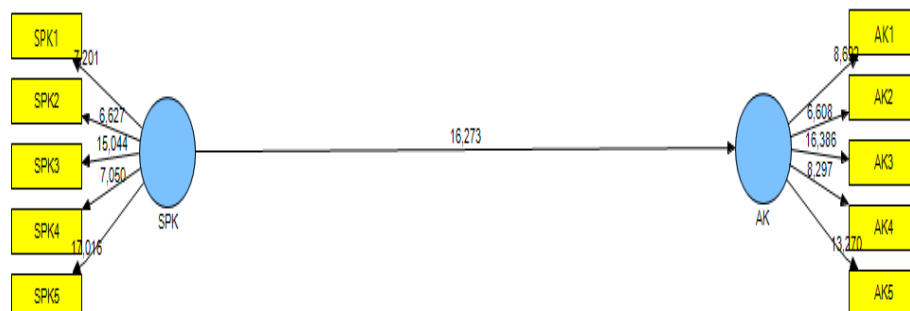
PA (Perencanaan Anggaran) dan AK (Akuntabilitas Kinerja).

Gambar 4.3 menunjukkan bahwa hasil pengujian pengaruh langsung variabel perencanaan anggaran terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah adalah signifikan.

1.5.2 Pengujian Pengaruh Langsung Sistem Pengukuran Kinerja terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Hasil uji pengaruh langsung sistem pengukuran kinerja terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah dapat dilihat pada Gambar 4.4 sebagai berikut.

Gambar 4.4
Model Pengaruh Langsung Sistem Pengukuran Kinerja terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah



Sumber: Data primer diolah (2018).

Keterangan:

SPK (Sistem Pengukuran Kinerja) dan AK (Akuntabilitas Kinerja).

Gambar 4.4 menunjukkan bahwa hasil pengujian pengaruh langsung variabel sistem pengukuran kinerja terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah adalah signifikan. Berikut ini merupakan hasil dari uji pengaruh langsung dapat dilihat pada tabel 4.13.

Tabel 4.13
Hasil Pengujian Pengaruh Langsung Variabel Independen dan Variabel Dependen

Independen ke Dependen	<i>Original Sample (O)</i>	T-Statistics (O/STERR)	Keterangan
PA -> AK	0,6874	9,1956	Signifikan
SPK -> AK	0,8803	32,1590	Signifikan

Sumber: Data primer diolah (2018).

Keterangan:

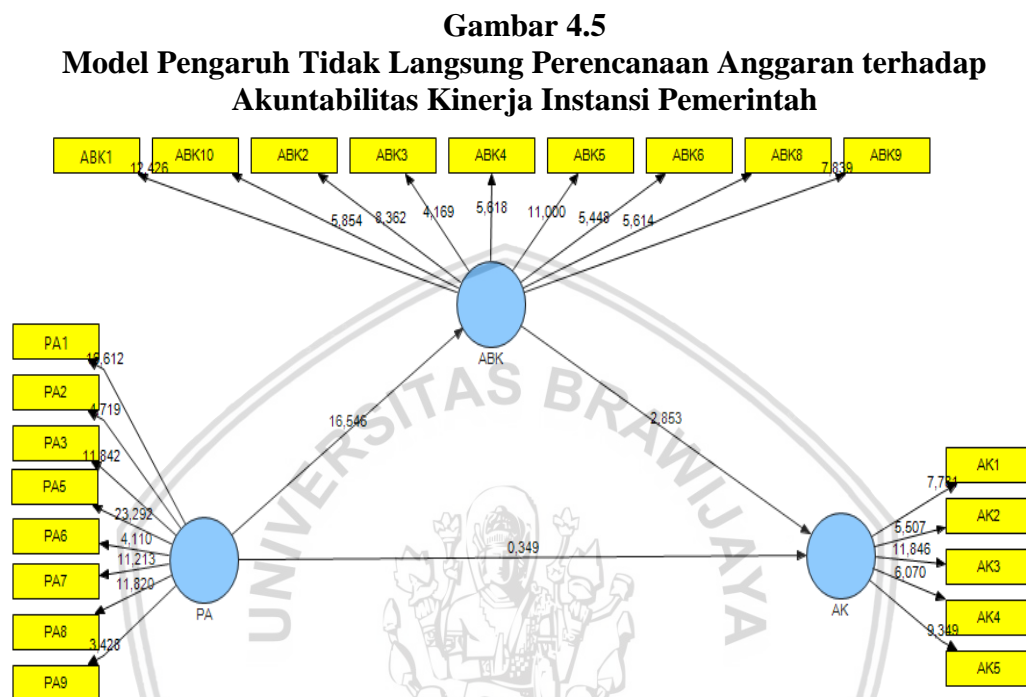
PA (Perencanaan Anggaran), SPK (Sistem Pengukuran Kinerja), AK (Akuntabilitas Kinerja).

Hasil pengujian berdasarkan tabel 4.13 dapat diketahui bahwa hubungan antara variabel independen perencanaan anggaran (PA) dan sistem pengukuran kinerja (SPK) terhadap variabel dependen akuntabilitas kinerja (AK) adalah signifikan. Sehingga persyaratan pertama terpenuhi.

Pengujian kedua secara simultan pengaruh variabel eksogen (X) dan variabel mediasi (M) terhadap variabel endogen (Y). Dalam pengaruh tidak langsung syarat yang harus terpenuhi adalah variabel eksogen (X) terhadap variabel mediasi (M) dan pengaruh variabel mediasi (M) terhadap variabel endogen (Y) diharuskan signifikan. Berikut hasil pengujian pengaruh tidak langsung dibagi menjadi dua pengujian.

1.5.3 Pengujian Pengaruh Tidak Langsung Perencanaan Anggaran terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Hasil uji pengaruh tidak langsung perencanaan anggaran terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah dapat dilihat pada Gambar 4.5 sebagai berikut.



Sumber: Data primer diolah (2018).

Gambar 4.5 menunjukkan bahwa hasil pengujian pengaruh tidak langsung variabel perencanaan anggaran terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Berikut ini merupakan hasil dari uji pengaruh tidak langsung variabel independen terhadap variabel dependen dapat dilihat pada tabel 4.14.

Tabel 4.14
Hasil Pengujian Pengaruh Tidak Langsung Perencanaan Anggaran terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Konstruk	Indirect Effect	Original sample (O)	T-Statistics (O/STERR)
Mediasi pada konstruk PA ke AK	PA -> AK'	0,0873	0,3547
	PA -> ABK	0,8092	17,3466
	ABK -> AK'	0,6914	2,7988

Sumber: Data primer diolah (2018).

Setelah peneliti melakukan pengujian efek mediasi maka selanjutnya peneliti akan menganalisis hasil tersebut untuk mengetahui apakah implementasi anggaran berbasis kinerja yang berperan sebagai variabel mediasi merupakan *partial mediation* atau *full mediation* pada pengaruh perencanaan anggaran terhadap akuntabilitas kinerja. Menurut Sholihin dan Ratmono (2013: 57) mengungkapkan bahwa dalam pengujian mediasi terdapat dua langkah, pertama melakukan estimasi efek langsung pengaruh perencanaan anggaran terhadap akuntabilitas kinerja. Dalam pengujian efek langsung ini koefisien jalur diberi simbol c . Kedua melakukan estimasi efek tidak langsung pengaruh perencanaan anggaran terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah melalui implementasi anggaran berbasis kinerja sebagai variabel mediasi. Koefisien untuk pengujian efek tidak langsung ini diberi simbol c''

Pengambilan keputusan terkait mediasi pada penelitian ini yakni pertama, jika nilai koefisien jalur c'' dari hasil estimasi model tetap signifikan dan tidak berubah ($c'' = c$), maka tidak adanya efek mediasi. Kedua, jika nilai koefisien jalur c'' dari hasil estimasi model nilainya turun ($c'' < c$) tetapi tetap signifikan, maka bentuk efek mediasi adalah efek mediasi sebagian atau *partial mediation*. Ketiga, nilai koefisien jalur c'' dari hasil estimasi model nilainya turun ($c'' < c$) dan menjadi tidak signifikan, maka bentuk efek mediasi adalah efek mediasi penuh atau *full mediation*.

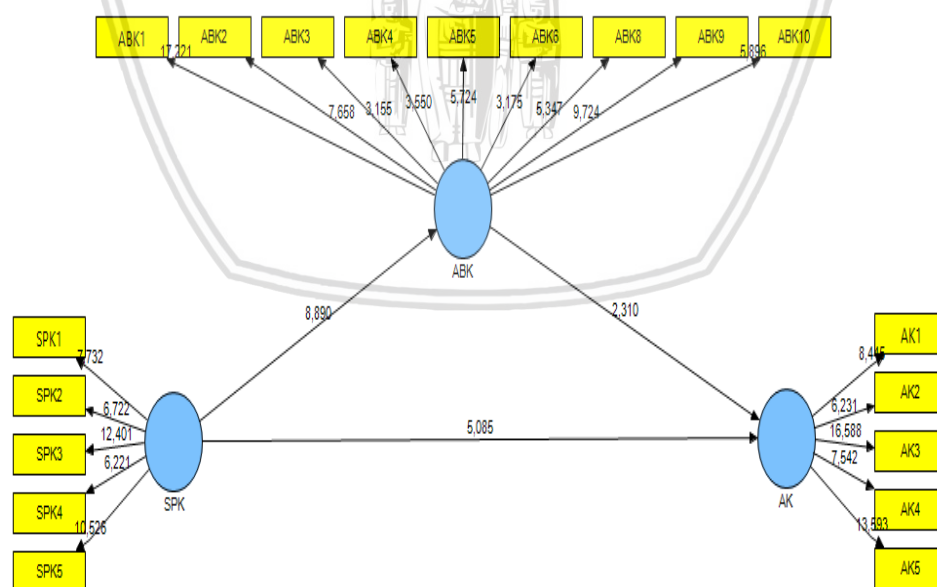
Berdasarkan pada tabel 4.13 dan tabel 4.14 menunjukkan bahwa hasil pengujian pada pengaruh langsung antara perencanaan anggaran terhadap akuntabilitas kinerja (c) menunjukkan nilai β positif sebesar 0,6874 dan signifikan dengan nilai t -statistics adalah 9,1956 lebih besar dari t -table ($>1,64$) sedangkan hasil pengujian pengaruh tidak langsung antara perencanaan anggaran terhadap

akuntabilitas kinerja instansi pemerintah dengan menambahkan implementasi anggaran berbasis kinerja sebagai variabel mediasi (c'') menunjukkan nilai β positif sebesar 0,0873 dan tidak signifikan dengan nilai t -statistics adalah 0,3547 lebih kecil dari t -table ($>1,64$). Dari hasil pengujian tersebut menunjukkan nilai yang mengalami penurunan ($c'' < c$) dan menjadi tidak signifikan. Hal ini menunjukkan bahwa implementasi anggaran berbasis kinerja memediasi secara penuh atau *full mediation* pengaruh perencanaan anggaran terhadap akuntabilitas kinerja.

1.5.4 Pengujian Pengaruh Tidak Langsung Sistem Pengukuran Kinerja terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Hasil uji pengaruh tidak langsung sistem pengukuran kinerja terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah dapat dilihat pada Gambar 4.6 sebagai berikut.

Gambar 4.6
Model Pengaruh Tidak Langsung Sistem Pengukuran Kinerja terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah



Sumber: Data primer diolah (2018).

Gambar 4.6 menunjukkan bahwa hasil pengujian pengaruh tidak langsung variabel sistem pengukuran kinerja terhadap akuntabilitas kinerja instansi

pemerintah. Berikut ini merupakan hasil dari uji pengaruh tidak langsung variabel independen terhadap variabel dependen dapat dilihat pada tabel 4.15.

Tabel 4.15
Hasil Pengujian Pengaruh Tidak Langsung Sistem Pengukuran Kinerja terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Konstruk	<i>Indirect Effect</i>	<i>Original sample (O)</i>	<i>T-Statistics (O/STERR)</i>
Mediasi pada konstruk SPK ke AK	SPK -> AK'	0,6694	5,0849
	SPK -> ABK	0,7222	8,8900
	ABK -> AK'	0,2920	2,3099

Sumber: Data primer diolah (2018).

Setelah peneliti melakukan pengujian efek mediasi maka selanjutnya peneliti akan menganalisis hasil tersebut untuk mengetahui apakah implementasi anggaran berbasis kinerja yang berperan sebagai variabel mediasi merupakan *partial mediation* atau *full mediation* pada pengaruh perencanaan anggaran terhadap akuntabilitas kinerja. Menurut Sholihin dan Ratmono (2013: 57) mengungkapkan bahwa dalam pengujian mediasi terdapat dua langkah, pertama melakukan estimasi efek langsung pengaruh perencanaan anggaran terhadap akuntabilitas kinerja. Dalam pengujian efek langsung ini koefisien jalur diberi simbol c . Kedua melakukan estimasi efek tidak langsung pengaruh perencanaan anggaran terhadap akuntabilitas kinerja melalui implementasi anggaran berbasis kinerja sebagai variabel mediasi. Koefisien untuk pengujian efek tidak langsung ini diberi simbol c''

Pengambilan keputusan terkait mediasi pada penelitian ini yakni pertama, jika nilai koefisien jalur c'' dari hasil estimasi model tetap signifikan dan tidak berubah ($c'' = c$), maka tidak adanya efek mediasi. Kedua, jika nilai koefisien jalur c'' dari hasil estimasi model nilainya turun ($c'' < c$) tetapi tetap signifikan, maka bentuk efek mediasi adalah efek mediasi sebagian atau *partial mediation*. Ketiga, nilai koefisien

jalur c'' dari hasil estimasi model nilainya turun ($c'' < c$) dan menjadi tidak signifikan, maka bentuk efek mediasi adalah efek mediasi penuh atau *full mediation*.

Berdasarkan pada tabel 4.13 dan tabel 4.15 menunjukkan bahwa hasil pengujian pada pengaruh langsung antara perencanaan anggaran terhadap akuntabilitas kinerja (c) menunjukkan nilai β positif sebesar 0,8803 dan signifikan dengan nilai *t-statistics* adalah 32,1590 lebih besar dari *t-table* ($>1,64$) sedangkan hasil pengujian pengaruh tidak langsung antara perencanaan anggaran terhadap akuntabilitas kinerja dengan menambahkan implementasi anggaran berbasis kinerja sebagai variabel mediasi (c'') menunjukkan nilai β positif sebesar 0,6694 dan signifikan dengan nilai *t-statistics* adalah 5,0849 lebih besar dari *t-table* ($>1,64$). Dari hasil pengujian tersebut menunjukkan nilai yang mengalami penurunan ($c'' < c$) namun tetap signifikan. Hal ini menunjukkan bahwa implementasi anggaran berbasis kinerja memediasi secara parsial atau *partial mediation* pengaruh sistem pengukuran kinerja terhadap akuntabilitas kinerja. Berdasarkan hasil pengujian yang sudah dilakukan analisis sebelumnya, dapat disimpulkan bahwa syarat kedua telah terpenuhi. Dengan terpenuhinya persyaratan pertama dan kedua pengujian variabel mediasi, maka dapat dilakukan diskusi hasil pengujian hipotesis pengaruh mediasi implementasi anggaran berbasis kinerja pada pengaruh perencanaan anggaran terhadap akuntabilitas kinerja dan sistem pengukuran kinerja terhadap akuntabilitas kinerja.

4.6 Diskusi Hasil Pengujian Hipotesis

Penelitian ini menguji faktor-faktor yang memengaruhi akuntabilitas kinerja dengan menggunakan konstruk perencanaan anggaran, sistem pengukuran kinerja, dan implementasi anggaran berbasis kinerja yang berperan sebagai variabel

mediasi. Berdasarkan hasil penelitian yang sudah diuji dan dianalisis, maka peneliti akan melakukan pembahasan diskusi pada setiap hipotesis sebagai berikut.

1.6.1 Diskusi Pengaruh Perencanaan Anggaran Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Hasil analisis pada hipotesis pertama ini menunjukkan bahwa ada pengaruh perencanaan anggaran terhadap akuntabilitas kinerja. Hipotesis pertama menyatakan bahwa perencanaan anggaran berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja adalah diterima. Hasil ini menunjukkan bahwa untuk meningkatkan akuntabilitas kinerja OPD maka dibutuhkan perencanaan anggaran yang baik. Semakin baik kualitas perencanaan anggaran maka kecenderungan semakin baik tingkat akuntabilitas kinerja.

Hasil penelitian ini mendukung penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Haspiarti (2012), Wibisono (2016), Syuliswati dan Asdani (2017). Hasil penelitian sebelumnya memberikan bukti empiris bahwa perencanaan anggaran berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja. Sebaliknya, hasil penelitian ini tidak mendukung Friska (2014) dan Sembiring (2016) yang menemukan bahwa faktor perencanaan anggaran tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja.

Hasil penelitian yang dilakukan oleh Haspiarti (2012), Wibisono (2016), serta Syuliswati dan Asdani (2017) menyebutkan bahwa perencanaan anggaran berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja dikarenakan perencanaan merupakan pondasi dalam menentukan keberhasilan atau kegagalan dalam sebuah organisasi atau instansi sehingga perlu dilakukan perencanaan anggaran yang baik untuk dapat meningkatkan akuntabilitas kinerja. Oleh karena itu, persamaan penelitian terdahulu dengan hasil penelitian ini menunjukkan bahwa perencanaan anggaran

yang baik akan memberikan keberhasilan didalam suatu organisasi atau instansi tersebut, sehingga dapat meningkatkan akuntabilitas kinerja.

Hasil penelitian yang dilakukan oleh Friska (2014) dan Sembiring (2016) menyebutkan bahwa tidak berpengaruhnya perencanaan anggaran terhadap akuntabilitas kinerja, dikarenakan aspek perencanaan yang kurang matang dan belum mempertimbangkan konsep *value for money* (nilai ekonomis, efektif, dan efisien) pada program kerja. Oleh karena itu, perbedaan penelitian terdahulu dengan hasil penelitian ini menunjukkan bahwa perencanaan anggaran membutuhkan proses perencanaan yang matang dan selalu mengedepankan konsep *value for money* pada program kerja, sehingga dapat mewujudkan akuntabilitas kinerja.

Selain itu, hasil penelitian ini sesuai dengan teori penetapan tujuan (*goal setting theory*) yang dinyatakan dalam penelitian Yanida, Sudarma dan Rahman (2013), bahwa teori penetapan tujuan (*goal setting theory*) merupakan teori yang dapat digunakan untuk menjelaskan hubungan antara perencanaan dan kinerja. Dalam penelitian tersebut dijelaskan mengenai teori *goal setting* bahwa proses penetapan tujuan dapat mempengaruhi kinerja setiap individu yang dituntut mencapai tujuannya. Apabila suatu tujuan telah dirancang, maka individu yang terlibat dalam penetapan tujuan akan memiliki rasa tanggung jawab untuk mencapainya. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa perencanaan anggaran merupakan faktor determinan akuntabilitas kinerja.

Hasil penelitian pertama ini menunjukkan bahwa dengan adanya perencanaan dalam penyusunan anggaran membuat setiap individu dapat mencapai target yang sebelumnya telah ditetapkan dalam organisasi dengan cara meningkatkan kinerjanya. Maka dari itu, dalam penelitian ini menunjukkan ketika perencanaan

yang dilakukan semakin baik, maka akan semakin baik pula akuntabilitas kinerja instansi pemerintah dikarenakan untuk meningkatkan akuntabilitas kinerja perlu dilakukan perencanaan yang baik karena perencanaan merupakan pondasi untuk menentukan keberhasilan dan kegagalan dalam suatu organisasi atau instansi. Hal ini sejalan dengan pernyataan yang diungkapkan oleh Sofyani dan Prayudi (2018) menjelaskan bahwa kualitas dari akuntabilitas kinerja itu sendiri akan dapat dipengaruhi oleh baik tidaknya proses perencanaan dan penganggaran, dikarenakan dua proses tersebut merupakan bagian dari akuntabilitas kinerja.

Implikasi teori *goal setting* dari hasil hipotesis pertama ini dapat digunakan pada konsep akuntabilitas kinerja dengan menggunakan konstruk perencanaan anggaran. Sehingga kontribusi teori *goal setting* tersebut cocok digunakan pada Pemerintah Kota Batu dengan aspek perencanaan anggaran yang dapat meningkatkan akuntabilitas kinerja. Adapun untuk peningkatkan perencanaan anggaran, Pemerintah Kota Batu telah melakukan rapat intensif yang mana mendiskusikan bersama perencanaan anggaran seluruh OPD di Kota Batu dengan arahan dari BAPPEDA selaku badan perencanaan dan BKD selaku badan keuangan.

1.6.2 Diskusi Pengaruh Sistem Pengukuran Kinerja Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Hasil analisis pada hipotesis kedua ini menunjukkan bahwa ada pengaruh sistem pengukuran kinerja terhadap akuntabilitas kinerja. Hipotesis kedua menyatakan bahwa sistem pengukuran kinerja berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja adalah diterima. Hasil ini menunjukkan bahwa semakin baik sistem pengukuran kinerja maka akan semakin meningkatkan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Hasil penelitian ini mendukung penelitian sebelumnya yang

dilakukan oleh Nurkhamid (2008), Fachruzzaman dan Norman (2010), Astuti dan Adiwibowo (2011), serta Sofyani (2015). Hasil penelitian tersebut memberikan bukti empiris bahwa sistem pengukuran kinerja berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

Hasil penelitian sebelumnya menyebutkan bahwa sistem pengukuran kinerja berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja dikarenakan dengan sistem pengukuran kinerja yang berkualitas maka dapat menghasilkan suatu informasi kinerja yang dapat digunakan untuk meningkatkan akuntabilitas kinerja pemerintah dan juga dapat mendukung pengambilan keputusan guna meningkatkan kinerja pemerintah (Nurkhamid, 2008; Fachruzzaman dan Norman, 2010; Astuti dan Adiwibowo, 2011; Sofyani, 2015). Oleh karena itu, persamaan penelitian terdahulu dengan hasil penelitian ini menunjukkan bahwa sistem pengukuran kinerja yang berkualitas dapat menghasilkan suatu informasi kinerja yang dapat berimplikasi pada peningkatan akuntabilitas kinerja pemerintah.

Hasil dari hipotesis kedua ini sesuai dengan teori kontijensi yang dinyatakan oleh Otley (1980) bahwa bahwa tidak adanya sistem pengendalian yang dapat berlaku secara universal untuk diterapkan pada seluruh organisasi dan dalam seluruh kondisi. Oleh karena itu, dengan adanya kesesuaian sistem pengukuran kinerja pada organisasi yang digunakan untuk menilai kinerja, akan berpotensi meningkatkan kinerja organisasi dan individu yang terlibat di dalamnya. Adapun hasil yang sesuai dengan teori kontijensi tersebut adalah penelitian oleh Cavalluzzo dan Ittner (2003) menyatakan bahwa pengembangan sistem pengukuran kinerja merupakan proses pengumpulan ukuran kinerja yang dilaporkan secara teratur

melalui sistem informasi suatu organisasi. Dengan ukuran kinerja tersebut dapat dijadikan alat yang dapat membantu organisasi meningkatkan kinerjanya.

Hasil pengaruh pada hipotesis kedua ini juga didukung oleh Bastian (2006: 275) yang menjelaskan bahwa tujuan dari pengukuran kinerja adalah meningkatkan layanan publik dan meningkatkan akuntabilitas. Selain itu juga, pengukuran kinerja berfungsi sebagai alat manajemen untuk meningkatkan kualitas dalam pengambilan keputusan dan akuntabilitas serta dengan melalui pengukuran kinerja maka dasar pengambilan keputusan yang relevan dapat dikembangkan dan dipertanggungjawabkan. Dengan penjelasan tersebut maka sistem pengukuran kinerja merupakan salah satu penentu meningkatnya akuntabilitas kinerja.

Implikasi teori kontijensi dari hasil hipotesis kedua ini dapat digunakan pada konsep akuntabilitas kinerja dengan menggunakan konstruk sistem pengukuran kinerja. Teori kontijensi tersebut dapat menunjang keberhasilan sistem pengukuran kinerja dengan disesuaikan pada karakteristik dan kondisi pada OPD di Pemerintah Kota Batu. Kontribusi dari teori kontijensi tersebut cocok digunakan pada Pemerintah Kota Batu dengan aspek sistem pengukuran kinerja dapat meningkatkan akuntabilitas kinerja. Adapun penerapan sistem pengukuran kinerja pada Pemerintah Kota Batu telah mencakup ukuran kinerja sesuai anjuran PERMENPAN No.53 Tahun 2014 dengan konsep SMART (*specific, measurable, achievable, relevant, time-bound*).

1.6.3 Diskusi Pengaruh Perencanaan Anggaran Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah melalui Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja

Hasil analisis pada hipotesis ketiga ini menunjukkan bahwa ada pengaruh perencanaan anggaran terhadap akuntabilitas kinerja melalui implementasi

anggaran berbasis kinerja. Hipotesis ketiga menyatakan bahwa implementasi anggaran berbasis kinerja memediasi secara penuh atau *full mediation* dalam pengaruh perencanaan anggaran terhadap akuntabilitas kinerja. Artinya, implementasi anggaran berbasis kinerja menjadi faktor satu-satunya dan penentu perencanaan anggaran dan akuntabilitas kinerja. Dalam hasil pengujian pengaruh tidak langsung ini dapat ditarik kesimpulan bahwa perencanaan anggaran yang matang akan mempermudah dalam implementasi anggaran berbasis kinerja sehingga berdampak pada peningkatan akuntabilitas kinerja.

Hasil penelitian ini mendukung pernyataan dalam penelitian Sofyani dan Prayudi (2018) bahwa akuntabilitas kinerja sebagai konsekuensi dari efektivitas anggaran berbasis kinerja penting untuk dilakukan pada konteks pemerintah daerah, karena tujuan utama dari pemerintah tidak hanya berkaitan dengan upaya pencapaian kinerja keuangan tetapi juga berkaitan dengan akuntabilitas kinerja non keuangan. Hasil lainnya yaitu hasil penelitian oleh Irawati *et al.* (2017) membuktikan secara empiris bahwa terdapat pengaruh positif dan signifikan antara perencanaan terhadap anggaran berbasis kinerja. Hasil penelitian tersebut mengungkapkan bahwa perencanaan penganggaran yang tepat akurat dan informatif merupakan aspek penting sehingga dapat menunjang efektivitas penganggaran dalam penerapan anggaran berbasis kinerja. Pencapaian anggaran sampai pada tahap akhir menentukan efektivitas pelaksanaan anggaran yang merupakan tolak ukur dan aspek penting untuk menilai kinerja agar berjalan secara efektif untuk mencapai pemerintahan yang baik. Penelitian Irawati *et al.* (2017) mengungkapkan lebih lanjut bahwa dalam penerapan anggaran berbasis kinerja ada beberapa tahapan yang harus dilakukan, salah satunya adalah perencanaan

anggaran atau penggunaan dokumen perencanaan. Dalam penelitian Goddard (2004) membuktikan juga adanya hubungan antara praktik penganggaran dengan persepsi akuntabilitas.

Hasil penelitian ini mendukung teori kontijensi dalam melandasi pengaruh perencanaan anggaran terhadap akuntabilitas kinerja dengan variabel kontijensi implementasi anggaran berbasis kinerja dikarenakan ketidakkonsistenan hasil dari pengujian pengaruh langsung penelitian terdahulu antara perencanaan anggaran dan akuntabilitas kinerja. Hal tersebut didukung oleh pernyataan dari Islam dan Hui (2012) bahwa terdapat faktor-faktor kontekstual yang berbeda pada tiap organisasi dalam menilai kinerja organisasi sehingga teori kontijensi memungkinkan adanya variabel-variabel yang dapat menjadi variabel *intervening* ataupun variabel moderasi. Sehingga peneliti menemukan temuan baru dalam penelitian ini bahwa implementasi anggaran berbasis kinerja sebagai variabel kontijensi mampu memediasi pengaruh perencanaan anggaran terhadap akuntabilitas kinerja. Hasil dari penelitian inilah yang membedakan penelitian ini dengan penelitian sebelumnya dikarenakan peneliti berkeyakinan bahwa anggaran yang disusun dengan menghubungkan pengeluaran dan hasil yang akan dicapai dengan mengidentifikasi *input*, *output*, dan *outcome* yang dihasilkan oleh suatu program dan kegiatan akan menjamin keberhasilan program/kegiatan sehingga berimplikasi pada instansi atau organisasi menjadi akuntabel dan mewujudkan akuntabilitas kinerja yang semakin meningkat.

Jika disimpulkan dari pengujian hipotesis ketiga bahwa penelitian ini berhasil membuktikan bahwa keberhasilan implementasi anggaran berbasis kinerja mampu menjadi pemediasi pengaruh perencanaan anggaran dalam pengelolaan daerah

terhadap akuntabilitas. Sehingga implikasi teori kontijensi dari hasil hipotesis ketiga ini dapat digunakan dan dapat dikembangkan pada konsep akuntabilitas kinerja dengan menggunakan konstruk perencanaan anggaran melalui variabel kontijensi, yaitu implementasi anggaran berbasis kinerja. Dari hasil penelitian, peneliti menemukan bahwa teori kontijensi dapat diimplementasikan dan cocok digunakan pada Pemerintah Kota Batu apabila Pemerintah Kota Batu dalam pengimplementasian anggaran berbasis kinerja lebih menfokuskan dan berorientasi ada hasil (*outcome*) agar dapat memberikan kemanfaatan pada masyarakat Kota Batu secara nyata, tidak hanya sekedar menghasilkan *output* dari kegiatan saja. Selain itu, Pemerintah Kota Batu harus memperhatikan perencanaannya dengan melakukan peninjauan kembali dan perbaikan pada perjanjian kinerja dan dokumen-dokumen perencanaan untuk memastikan ketepatan rumusan tujuan dan sasaran, ketepatan menentukan target jangka pendek dan jangka menengah yang digunakan untuk mengukur keberhasilan pencapaian tujuan dan sasaran pemerintah serta memastikan bahwa berbagai program dan kegiatan dilaksanakan oleh satuan kerja dalam rangka mewujudkan target-target kinerja yang telah ditetapkan.

1.6.4 Diskusi Pengaruh Sistem Pengukuran Kinerja Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah melalui Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja

Hasil analisis pada hipotesis keempat menunjukkan bahwa ada pengaruh sistem pengukuran kinerja terhadap akuntabilitas kinerja melalui implementasi anggaran berbasis kinerja. Hipotesis keempat menyatakan bahwa implementasi anggaran berbasis kinerja memediasi secara parsial atau mediasi sebagian (*partial mediation*) dalam pengaruh sistem pengukuran kinerja terhadap akuntabilitas kinerja. Artinya, implementasi anggaran berbasis kinerja bukan satu-satunya

pemediasi pada pengaruh sistem pengukuran kinerja terhadap akuntabilitas kinerja, terdapat faktor pemediasi lain yang ikut berpengaruh. Dalam hasil pengujian pengaruh tidak langsung ini dapat ditarik kesimpulan bahwa semakin baiknya penggunaan dalam sistem pengukuran kinerja maka akan mendukung implementasi anggaran berbasis kinerja sehingga berimplikasi pada meningkatnya akuntabilitas kinerja.

Hasil hipotesis keempat ini sesuai dengan penelitian yang dilakukan oleh Wang (2000) yang secara empiris membuktikan bahwa penggunaan pengukuran kinerja terhadap penganggaran memiliki dampak positif pada kinerja. Oleh karena itu, dengan mengimplementasikan anggaran berbasis kinerja, maka berbagai *input* pengelolaan keuangan daerah seperti sistem pengukuran kinerja dapat diubah menjadi *output* berupa akuntabilitas. Penelitian oleh Sofyani dan Prayudi (2018) memberikan bukti bahwa implementasi anggaran berbasis kinerja berhubungan positif terhadap akuntabilitas SKPD. Hasil penelitian tersebut menjelaskan bahwa ketika aspek –aspek anggaran berbasis kinerja dapat dirumuskan dengan baik (detail, runtut, dan terukur), seperti kegiatan yang diusulkan, indikator capaian, dan metode pengukuran kinerja, maka hal ini akan memudahkan pemerintah daerah untuk memantau, mengevaluasi, dan melaporkan informasi mengenai perkembangan program yang diselenggarakan. Hal inilah yang mendukung terwujudnya akuntabilitas kinerja pemerintah daerah yang semakin baik. Hasil penelitian lain juga ikut mendukung penelitian Sofyani dan Prayudi (2018) yaitu penelitian yang dilakukan oleh Hou *et al.* (2011) yang membuktikan bahwa praktik penganggaran berbasis kinerja memiliki hubungan terhadap akuntabilitas. Hasil lainnya menunjukkan bahwa pengukuran kinerja berpengaruh positif dan signifikan

terhadap efektivitas implementasi anggaran berbasis kinerja pada Pemerintah Kota Surakarta (Suhardjanto dan Cahya, 2008). Hasil penelitian yang sama juga ditunjukkan oleh Ramadhani (2017) bahwa pengukuran kinerja berpengaruh positif terhadap efektivitas implementasi penganggaran berbasis kinerja pada Pemerintah Kabupaten Nganjuk dan penelitian yang dilakukan oleh Cavaluazzo dan Ittner (2003) mengungkapkan juga bahwa pengembangan ukuran kinerja berpengaruh positif terhadap aktivitas atau program yang berorientasi hasil. Hasil dari beberapa penelitian tersebut didukung dengan Permendagri No.13 Tahun 2006 pasal 93 menyatakan bahwa penyusunan rencana kerja anggaran SKPD disusun dengan menggunakan pendekatan penganggaran berdasarkan prestasi kerja yang berdasarkan indikator kerja, capaian/target kinerja, analisis standar belanja, standar satuan harga dan standar minimal.

Hasil penelitian ini mendukung teori kontijensi dalam melandasi pengaruh sistem pengukuran kinerja terhadap akuntabilitas kinerja dengan variabel kontijensi implementasi anggaran berbasis kinerja bahwa tidak adanya sistem pengendalian yang dapat diterapkan secara universal pada seluruh organisasi maupun seluruh kondisi (Otley, 1980). Artinya bahwa ketepatan dalam memilih jenis ukuran kinerja akan dapat memberikan kontribusi pada peningkatan kinerja tidak hanya berdasarkan pada kemampuan dari ukuran kinerja tersebut, tetapi juga dipengaruhi oleh faktor-faktor kontijensi yang terkait dengan karakteristik organisasi. Sehingga implementasi anggaran berbasis kinerja sebagai variabel kontijensi mampu menjalankan peran mediasi pengaruh sistem pengukuran kinerja terhadap akuntabilitas kinerja. Hasil penelitian ini mendukung pernyataan dari Fisher (1995) dalam Hidayati (2002) yang mengategorikan desain penelitian menjadi empat

tingkatan. Salah satunya menyatakan bahwa desain penelitian yang menggunakan pendekatan kontijensi adalah desain penelitian yang menguji interaksi antara satu variabel kontijensi dan satu variabel sistem pengendalian terhadap variabel dependen atau variabel konsekuensi misalnya kinerja. Pernyataan tersebut telah terimplementasi pada hipotesis keempat ini yaitu sistem pengukuran kinerja melalui variabel kontijensi implementasi anggaran berbasis kinerja terhadap variabel konsekuensi akuntabilitas kinerja.

Jika disimpulkan dari pengujian hipotesis keempat bahwa penelitian ini berhasil membuktikan bahwa keberhasilan implementasi anggaran berbasis kinerja mampu menjadi pemediasi pengaruh perencanaan anggaran dalam pengelolaan daerah terhadap akuntabilitas. Hasil dari hipotesis keempat ini yang membedakan penelitian ini dengan penelitian sebelumnya dikarenakan peneliti berkeyakinan bahwa apabila suatu instansi berhasil mempraktekkan penganggaran berbasis kinerja salah satunya dengan melakukan pengukuran kinerja maka suatu instansi tersebut dapat dikatakan semakin akuntabel karena ditandai dengan adanya keterkaitan pencapaian kinerja dengan visi/misi/program/kebijakan yang telah ditetapkan, adanya evaluasi/pengukuran kinerja, adanya indikator kinerja, dan adanya metode pengukuran kinerja mampu memudahkan pemerintah daerah untuk *controlling*, mengevaluasi, dan melaporkan informasi mengenai perkembangan program yang diselenggarakan. Sehingga, ketika akan dilaporkan ke dalam laporan kinerja (LKJ), pemerinah daerah tidak lagi kesulitan mencari data dan merumuskan laporan kinerjanya. Hal tersebut yang dapat mendukung terwujudnya akuntabilitas kinerja pemerintah daerah.

Implikasi teori kontijensi dari hasil hipotesis keempat ini dapat digunakan dan dapat dikembangkan pada konsep akuntabilitas kinerja dengan menggunakan konstruk sistem pengukuran kinerja melalui variabel kontijensi yaitu implementasi anggaran berbasis kinerja. Teori kontijensi tersebut dapat menunjang keberhasilan sistem pengukuran kinerja dengan disesuaikan pada karakteristik dan kondisi pada OPD di Pemerintah Kota Batu. Dari hasil penelitian, peneliti menemukan bahwa teori kontijensi dapat diimplementasikan apabila Pemerintah Kota Batu dalam pengimplementasian anggaran berbasis kinerja lebih menfokuskan dan berorientasi ada hasil (*outcome*) agar dapat memberikan kemanfaatan pada masyarakat Kota Batu secara nyata, tidak hanya menghasilkan *output* dari kegiatan saja. Selain itu, Pemerintah Kota Batu harus memperbaiki dan meningkatkan kualitas pengukuran kinerja dengan melakukan *controlling* atas realisasi perjanjian kinerja secara periodik, meningkatkan kualitas penyampaian informasi kinerja yang akan dituangkan dalam laporan kinerja sehingga dapat memberikan umpan balik bagi perbaikan kinerja, dan dapat memanfaatkan hasil pengukuran kinerja sebagai alat untuk penilaian kinerja satuan kerja dan individu, serta sebagai alat untuk pengendalian kinerja.

BAB V

PENUTUP

1.1 Kesimpulan

Berdasarkan hasil penelitian mengenai pengaruh perencanaan anggaran dan sistem pengukuran kinerja terhadap akuntabilitas kinerja, melalui implementasi anggaran berbasis kinerja sebagai mediasi menunjukkan hasil sebagai berikut.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa dalam konteks hubungan secara langsung antara faktor perencanaan anggaran terhadap akuntabilitas kinerja didapatkan pengaruh positif dan signifikan. Hal ini menjelaskan bahwa dengan peningkatan pengelolaan perencanaan anggaran pada masing-masing organisasi perangkat daerah dapat menunjang pencapaian akuntabilitas kinerja yang lebih baik. Selanjutnya, hasil penelitian ini membuktikan pula bahwa pada konteks hubungan secara langsung antara faktor sistem pengukuran kinerja terhadap akuntabilitas kinerja ditemukan juga pengaruh positif dan signifikan. Hal ini menunjukkan pula bahwa dengan sistem pengukuran kinerja yang berkualitas dapat mendukung pencapaian akuntabilitas kinerja secara lebih optimal.

Hasil penelitian ini membuktikan pula bahwa pada konteks hubungan tidak langsung antara faktor perencanaan anggaran terhadap akuntabilitas kinerja melalui implementasi anggaran berbasis kinerja menunjukkan adanya bentuk mediasi secara penuh atau *full mediation*. Hasil tersebut menjelaskan bahwa implementasi anggaran berbasis kinerja menjadi faktor satu-satunya dan penentu hubungan perencanaan anggaran dengan akuntabilitas kinerja, sehingga dapat diartikan bahwa perencanaan anggaran yang optimal mempermudah efektivitas implementasi anggaran berbasis kinerja yang pada akhirnya

berdampak pada peningkatan akuntabilitas kinerja secara lebih baik. Sedangkan hubungan tidak langsung pada faktor sistem pengukuran kinerja terhadap akuntabilitas kinerja melalui implementasi anggaran berbasis kinerja didapatkan hasil analisis adanya bentuk mediasi secara parsial atau *partial mediation*. Dengan hasil tersebut, menjelaskan bahwa faktor implementasi anggaran berbasis kinerja bukan satu-satunya pemediasi pada hubungan antara sistem pengukuran kinerja terhadap akuntabilitas kinerja, karena adanya faktor pemediasi lain yang berpengaruh. Hal ini walaupun tidak berpengaruh secara penuh, tetapi dalam penggunaan sistem pengukuran kinerja dapat menentukan pula sebagai faktor pendukung dalam mencapai peningkatan akuntabilitas kinerja secara optimal.

1.2 Keterbatasan Penelitian

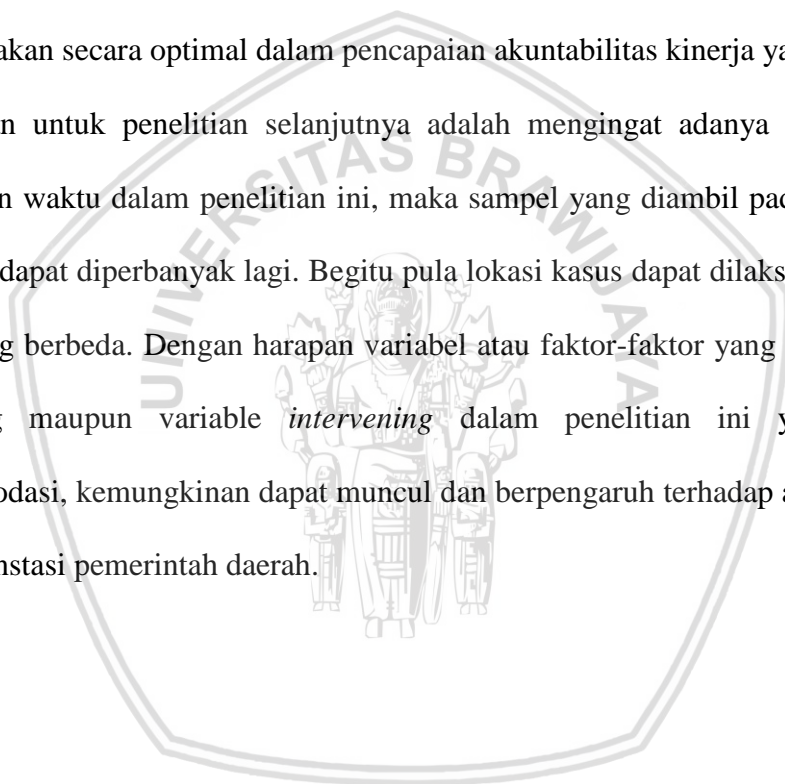
Peneliti menyadari bahwa penelitian ini memiliki keterbatasan yang perlu mendapatkan perbaikan oleh penelitian selanjutnya. Pertama, peneliti mengalami kesulitan dalam memperoleh data selama proses penelitian berlangsung, yang disebabkan oleh penolakan pada satu instansi untuk pengisian kuesioner dikarenakan OPD tersebut memiliki banyak agenda dan kegiatan yang harus dikerjakan. Kedua, masih sangat terbatasnya referensi yang memberikan bukti secara empiris terkait pengaruh tidak langsung implementasi anggaran berbasis kinerja, sehingga belum banyak bukti empiris dari penelitian terdahulu yang dapat dicantumkan pada penelitian ini. Ketiga, berkaitan pengambilan sampel sejumlah 37 OPD di Pemkot Batu, hal ini mempertimbangkan adanya keterbatasan biaya dan waktu penelitian.

1.2 Implikasi Hasil Penelitian dan Saran

Berdasarkan hasil temuan di atas, maka terdapat implikasi dan saran tindak lanjut dari penelitian ini yang dapat dijelaskan sebagai berikut.

Implikasi penelitian ini diperlukan penguatan aktivitas pembahasan yang intensif dan optimal pada aspek perencanaan anggaran secara menyeluruh dan komprehensif serta dilaksanakan oleh masing-masing Organisasi Perangkat Daerah Pemerintah Kota Batu. Selain itu, faktor sistem pengukuran kinerja harus pula dilaksanakan secara optimal dalam pencapaian akuntabilitas kinerja yang terbaik.

Saran untuk penelitian selanjutnya adalah mengingat adanya keterbatasan biaya dan waktu dalam penelitian ini, maka sampel yang diambil pada penelitian lanjutan dapat diperbanyak lagi. Begitu pula lokasi kasus dapat dilaksanakan pada kota yang berbeda. Dengan harapan variabel atau faktor-faktor yang berpengaruh langsung maupun variable *intervening* dalam penelitian ini yang belum terakomodasi, kemungkinan dapat muncul dan berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah.



DAFTAR PUSTAKA

- Abdillah, W., & Hartono, J. (2015). *Partial Least Square (PLS): Alternatif Structural Equation Modeling (SEM) Dalam Penelitian Bisnis*. Yogyakarta, Penerbit Andi.
- Achyani, F. & Bayu, T. C. (2011). Analisis Aspek Rasional dalam Penganggaran Publik terhadap Efektivitas Pengimplementasian Anggaran Berbasis Kinerja pada Pemerintah Kota Surakarta. *Jurnal Maksimum*, 1(1), 68-77.
- Agung, A. A. P. (2012). *Metodologi Penelitian Bisnis*. Malang: UB Press.
- Alumbida, D. I., Saerang D. P. E., & Ilat V. (2016). Pengaruh Perencanaan, Kapasitas Sumber Daya Manusia dan Komitmen Organisasi terhadap Penyerapan Anggaran Belanja Daerah Pada Pemerintah Kabupaten Kepulauan Talaud. *Jurnal Accountability*, 5(2).
- Anthony, R. N. & Govindarajan, V. (1998). *Management Control System* (Ninth Edition). Boston: Mc Grow-Hill Co.
- Arif, E. (2012). Identifikasi Faktor-Faktor Penyebab Minimnya Penyerapan Anggaran Pendapatan dan Belanja (APBD) Kabupaten/Kota di Provinsi Riau Tahun 2011. *Jurnal Ekonomi, Manajemen dan Akuntansi I*, 19(2).
- Agung, A. A. P. (2012). *Metodologi Penelitian Bisnis*. Malang: UB Press.
- Asikin, D. F. (2014). Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Penyusunan Anggaran Berbasis Kinerja pada Pemerintah Kota Makassar (Skripsi, Universitas Hasanuddin, Makassar).
- Asmara, A. (2017). *Pengaruh Persepsi Perencanaan Anggaran dan Pelaksanaan Anggaran terhadap Kinerja Anggaran melalui Penyerapan Belanja Anggaran pada Dinas Kesehatan Kabupaten Bondowoso* (Tesis, Universitas Jember, Jember).
- Asmadewa, I. (2007). *Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Keefektifan Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja pada Pemerintah Pusat* (Tesis Magister Akuntansi, Universitas Gadjah Mada, Yogyakarta). Diakses dari <http://etd.repository.ugm.ac.id/>
- Astuti, R.W. & Adiwibowo, A. S. (2011). Persepsi Terhadap Pengembangan Sistem Pengukuran, Akuntabilitas, Dan Penggunaan Informasi Kinerja Di Instansi Pemerintah Kabupaten Semarang. *Jurnal Manajemen, Akuntansi dan Sistem Informasi*, 1-29. Diakses dari <http://eprints.undip.ac.id/29249/1/>
- Bastian, I. (2006). *Akuntansi Sektor Publik*. Jakarta: Erlangga.
- Badan Pendidikan dan Pelatihan Keuangan. (2008). *Pengukuran Kinerja, Suatu Tinjauan pada Instansi Pemerintah*. Jakarta.

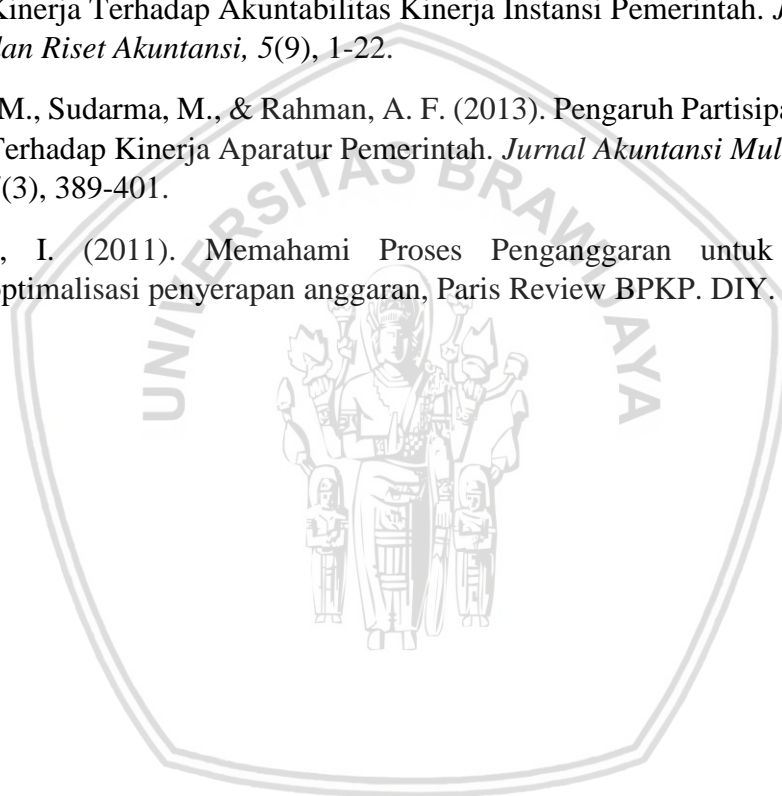
- Baron, R. M. and Kenny, D. A. (1986). The Moderator-Mediator Variable Distinction in Social Psychological Research: Conceptual, Strategic, and Statistical Considerations. *Journal of Personality and Social Psychology*, 51(6), 1173-1182.
- BPKP. (2005). Pedoman Penyusunan Anggaran Berbasis Kinerja (*Revisi*). Jakarta.
- Cavalluzzo, K. S. & Ittner, C. D. (2003). Implementing Performance Measurement Innovations: Evidence from Government. *Accounting, Organization, and Society*, 29, 243-268.
- Donaldson, L. & Davis, J. H. (1991). Stewardship theory or agency theory: CEO governance and shareholder returns. *Australian Journal of Management*, 16, 49-64.
- Endrayani, K. S., Adiputra, I. M. P., & Darmawan, N. A. S. (2014). Pengaruh Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah pada Dinas Kehutanan UPT KPH Bali Tengah Kota Singaraja. *e-Journal Akuntansi Universitas Pendidikan Ganesha*, 2(1), 1-11.
- Fachruzzaman & Norman. (2010). Implementasi Sistem Pengukuran Kinerja Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) Di Kota Bengkulu. *Simposium Nasional Akuntansi XIII Purwokerto 2010* (pp. 1-20). Diakses dari <http://www.snal3purwokerto.com>.
- Fauzi, A. R. (2017). *Pengaruh Anggaran Berbasis Kinerja Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Dengan Komitmen Organisasi Sebagai Variabel Moderating Pada SKPD Kota Mojokerto* (Skripsi, Universitas Airlangga, Surabaya). Diakses dari <http://repository.unair.ac.id/58457/>
- Friska, I. Y. (2014). Pengaruh Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja Terhadap Akuntabilitas Kinerja Dengan Komitmen Organisasi Sebagai Variabel Moderating pada SKPD Provinsi Jambi. *Jurnal Vokasi Akuntansi*, 1(1), 75-81.
- Goddard, A. (2004). Budgetary practices and accountability habitus. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 17(4), 543-577.
- Habibi, M. M. (2015). Analisis Pelaksanaan Desentralisasi Dalam Otonomi Daerah Kota/Kabupaten. *Jurnal Pendidikan Pancasila dan Kewarganegaraan*, 28(2), 117-124.
- Hartono, Jogiyanto & Abdillah. (2009). *Konsep dan Aplikasi PLS Untuk Penelitian Empiris*. Yogyakarta: BPFE.
- Haspiarti. (2012). *Pengaruh Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pada Pemerintah Kota Parepare* (Skripsi, Universitas Hasanuddin, Makassar). Diakses dari <http://repository.unhas.ac.id/bitstream/handle/123456789/3224/>

- Heriyati, N. (2017). *Komitmen Organisasi dan Motivasi Sebagai Pemoderasi Pengaruh Perencanaan Anggaran dan Kualitas Sumber Daya Manusia Terhadap Tingkat Penyerapan Anggaran pada OPD Pemerintah Kota Malang* (Tesis tidak dipublikasikan). Jurusan Akuntansi, Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Brawijaya, Malang.
- Hidayati, A. (2002). Perkembangan Penelitian Akuntansi Keperilakuan: Berbagai Teori dan Pendekatan Yang Melandasi. *Jurnal Akuntansi dan Auditing Indonesia*. 6(2), 81-96.
- Hou, Y., R. Lunsford, & Jones, K. (2011). State performance based budgeting in boom and bust years: An analytical framework and survey of the state. *Public Administration Review*, 370–388.
- Irawati, I., Yusnita, N., & Ridwan. (2017). Pengaruh Perencanaan dan Regulasi Terhadap Anggaran Berbasis Kinerja melalui Penatausahaan sebagai Variabel Intervening pada Pemerintah Daerah Kabupaten Donggala. *Jurnal Katalogis*, 5(5), 1-12.
- Islam, J. & Hui, H. (2012). A Review of Literature on Contingency theory in Managerial Accounting. *African Journal of Business Management*, 6(15), 5159-5164.
- Kementerian Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi. (2018). *Dua Dapat A, 17 Raih BB, Rapor Akuntabilitas Kinerja Pemda Wilayah II Naik*. Diakses dari <https://www.menpan.go.id/site/berita-terkini> pada 19 Maret 2018.
- Keputusan Kepala Lembaga Administrasi Negara (LAN) nomor 239/IX/6/8/2003 tentang Perbaikan Pedoman Penyusunan Pelaporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.
- Langfield-Smith, K. (1997). Management Control Systems and Strategy: a Critical Review. *Accounting, Organizations and Society*, 22(2), 207-232.
- Madjid, N.C. & Ashari, H. (2013). Analisis Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja pada Badan Pendidikan dan Pelatihan Keuangan. Kajian Akademis BPPK Tahun Anggaran 2013.
- Mahsun. (2013). *Akuntansi Sektor Publik* (edisi 4). Yogyakarta: BPFE UGM.
- Marani, Y. (2003). Motivasi Dan Pelimpahan Wewenang Sebagai Variabel Moderating Dalam Hubungan Antara Partisipasi Penyusunan Anggaran Dengan Kinerja Manajerial Pada Perguruan Tinggi Swasta Di Jayapura. *Jurnal Manajemen, Akuntansi dan Sistem Informasi*, (2), 45-63. Diakses dari <http://eprints.undip.ac.id/35106/1/>
- Mardiasmo. (2009). *Akuntansi Sektor Publik*. Yogyakarta: Penerbit Andi.

- Nadir, S. (2013). Otonomi Daerah Dan Desentralisasi Desa: Menuju Pemberdayaan Masyarakat Desa. *Jurnal Politik Profetik*, 1(1), 89.
- Nouri, H. & Parker, R. J. (1998). The Relationship between Budget Participation and Job Performance: The Roles of Budget Adequacy and Organizational Commitment. *Accounting, Organizations and Society*, 23(5/6), 467-483.
- Nurkhamid, M. (2008). Implementasi Inovasi Sistem Pengukuran Kinerja Instansi Pemerintah. *Jurnal Akuntansi Pemerintah*, 3(1), 45-76.
- Nurlaela, S. & Rahmawati. (2010). Pengaruh Faktor Keperilakuan Organisasi Terhadap Kegunaan Sistem Akuntansi Keuangan Daerah di Subosukawonosraten. *Simposium Nasional Akuntansi XIII Purwokerto 2010* (pp. 1-38). Diakses dari <http://www.sna13purwokerto.com>.
- Otley, D. T. (1980). The Contingency Theory of Management Accounting: Achievement and Prognosis. *Accounting, Organization and Society*, 5(4), 413-428.
- Peraturan Menteri Dalam Negeri nomor 13 tahun 2006 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah
- Peraturan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi nomor 53 tahun 2014 tentang Petunjuk Teknis Perjanjian Kinerja, Pelaporan Kinerja dan Tata Cara Reviu Atas Laporan Kinerja Instansi Pemerintah.
- Peraturan Pemerintah Republik Indonesia nomor 105 tahun 2002 tentang Pengelolaan Dan Pertanggungjawaban Keuangan Daerah.
- Podrug, N. (2011). The Strategic Role of Managerial Stewardship Behaviour For Achieving Corporate Citizenship. *Ekonomski Pregled*, 62(7-8), 404-420.
- Pusdiklatwas BPKP. (2007). Akuntabilitas Instansi Pemerintah (edisi 5). Jakarta.
- Radar Malang. (2018). *Raih Nilai C. Rapor Pemkot Buruk*. Diakses dari <https://radarmalang.id> pada 20 Maret 2018.
- Ramadhani, P. S. (2017). *Pengaruh Sumber Daya, Kepemimpinan Transformasional dan Pengukuran Kinerja Terhadap Efektivitas Implementasi Penganggaran Berbasis Kinerja Di Lingkungan Pemerintah Kabupaten Nganjuk* (Skripsi, Universitas Airlangga, Surabaya). Diakses dari <http://repository.unair.ac.id/65802/>
- Ratmono, D. & Suryani, R. (2016). Antecedent and consequence of success in implementing *performance-based budgeting* in local government. *JAAI: Jurnal Akuntansi dan Auditing Indonesia*, 20(1), 13-26.

- Robbins, S. P., & Judge T. A. (2015). *Perilaku Organisasi* (edisi 16). Jakarta: Salemba Empat.
- Riyanto, B. (2003). An Examination of the Impact of the Fit between Strategic Uncertainty and Management Accounting Systems on Financial Performance. *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*, 6(3), 288-303.
- Sekaran, U., & Bougie, R. (2014). *Research Method for Business*. Chichester: John Wiley & Sons Ltd.
- Sembiring, R. A. & Kurniawan, Ch. H. (2016). Pengaruh Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Kabupaten Magelang. *JUAJY: Jurnal Universitas Atma Jaya Yogyakarta*, 1-15. Diakses dari <http://e-journal.uajy.ac.id/9750/1/Karya%20Ilmiah>
- Sholihah, R. A., Rosidi, & Purnomosidhi, B. (2015). Pengaruh Kualitas Sumber Daya Manusia dan Komitmen Tujuan Terhadap Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja dengan Budaya Organisasi Sebagai Variabel Pemoderasi pada Satuan Kerja Badan Layanan Umum Perguruan Tinggi di Kota Malang. *El Dinar*, 3(1), 41-81.
- Sholihin, M., & Ratmono, D. (2013). *Analisis SEM-PLS dengan WarPLS 3.0 untuk Hubungan Non-Linier dalam Penelitian Sosial dan Bisnis*. Yogyakarta: CV Andi Offset.
- Simons, R. (1990). The Role of Management Control Systems in Creating Competitive Advantage: New Perspective. *Accounting, Organization, and Society*, 15(1), 127-143.
- Sofyani, H. & Prayudi, A. M. (2018). Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja Di Pemerintah Daerah Dengan Akuntabilitas Kinerja “A”. *Jurnal Ilmiah Akuntansi dan Bisnis*, 13(1), 54-64.
- Sofyani, H. & Akbar, R. (2015). Hubungan Karakteristik Pegawai Pemerintah Daerah Dan Implementasi Sistem Pengukuran Kinerja: Perspektif Ismorfisma Institusional. *JAAI: Jurnal Akuntansi dan Auditing Indonesia*, 19(2), 153-173.
- Syuliswati, A. & Asdani, A. (2017). Pengaruh Perencanaan, Pelaksanaan, Pelaporan dan Evaluasi Anggaran Berbasis Kinerja terhadap Akuntabilitas Kinerja pada Politeknik Negeri Malang. *Jurnal Akuntansi, Bisnis, dan Manajemen*, 24(1), 1-17.
- Suhardjanto, D. & Cahya, B. T. (2008). Persepsi Pejabat Pengguna Anggaran Terhadap Efektivitas Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja Ditinjau Dari Aspek Rasional. *Jurnal Siasat Bisnis*, 12(2), 115-128.
- Sugiyono. (2016). *Metode Penelitian Kuantitatif, Kualitatif, dan Kombinasi (Mixed Methods)*. Bandung: Alfabeta.

- Tangon, J. N. (2012). *Pengaruh Partisipasi Penganggaran terhadap Kinerja Manajerial dengan Komitmen Organisasi dan Desentralisasi sebagai Variabel Moderasi pada SKPD Pemerintah Kota Manado* (Tesis tidak dipublikasikan). Jurusan Akuntansi, Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Brawijaya, Malang.
- Undang-Undang Republik Indonesia no. 25 tahun 2004 tentang Sistem Perencanaan Pembangunan Nasional.
- Wang, X. (2000). Performance Measurement in Budgeting: A Study of County Governments. *Public Budgeting & Finance*, 102-118.
- Wibisono, S. & Riharjo, I. B. (2016). Pengaruh Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah. *Jurnal Ilmiah dan Riset Akuntansi*, 5(9), 1-22.
- Yanida, M., Sudarma, M., & Rahman, A. F. (2013). Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Kinerja Aparatur Pemerintah. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 4(3), 389-401.
- Yunanto, I. (2011). Memahami Proses Penganggaran untuk mendorong optimalisasi penyerapan anggaran, Paris Review BPKP. DIY.



LAMPIRAN

Lampiran 1. Daftar Jumlah Populasi Penelitian

No.	Organisasi Perangkat Daerah (OPD)
1	Sekretariat DPRD
2	Inspektorat
3	Sekretariat Daerah – Bagian Hukum
4	Sekretariat Daerah – Bagian Administrasi Pemerintahan dan Otonomi Daerah
5	Sekretariat Daerah – Bagian Organisasi
6	Sekretariat Daerah – Bagian Administrasi Perekonomian dan Pembangunan
7	Sekretariat Daerah – Bagian Administrasi Kesejahteraan Rakyat dan Sosial
8	Sekretariat Daerah – Bagian Layanan Pengadaan
9	Sekretariat Daerah – Bagian Umum
10	Sekretariat Daerah – Bagian Hubungan Masyarakat
11	Sekretariat Daerah – Bagian Protokol dan Rumah Tangga
12	Badan Perencanaan Pembangunan, Penelitian dan Pengembangan Daerah
13	Badan Keuangan Daerah
14	Badan Kepegawaian dan Pengembangan Sumber Daya Manusia
15	Badan Kesatuan Bangsa dan Politik Dalam Negeri
16	Badan Penanggulangan Bencana Daerah
17	Dinas Pendidikan
18	Dinas Kesehatan
19	Dinas Pekerjaan Umum dan Penataan Ruang
20	Dinas Perumahan, Kawasan Permukiman dan Pertahanan
21	Dinas Penanggulangan Kebakaran
22	Dinas Sosial
23	Dinas Pemberdayaan Perempuan, Perlindungan Anak, Pengendalian Penduduk dan Keluarga Berencana
24	Dinas Ketahanan Pangan
25	Dinas Lingkungan Hidup
26	Dinas Kependudukan & Pencatatan Sipil
27	Dinas Perhubungan
28	Dinas Komunikasi dan Informatika
29	Dinas Koperasi, Usaha Mikro dan Perdagangan
30	Dinas Penanaman Modal Pelayanan Terpadu Satu Pintu dan Tenaga Kerja
31	Dinas Perpustakaan dan Kearsipan
32	Dinas Pariwisata
33	Dinas Pertanian
34	Satuan Polisi Pamong Praja
35	Kecamatan Batu
36	Kecamatan Bumiaji
37	Kecamatan Junrejo

Lampiran 2. Kuesioner



Jurusan Akuntansi

Program Studi S1 Akuntansi – Fakultas Ekonomi dan Bisnis

UNIVERSITAS BRAWIJAYA

www.ub.ac.id

Kepada Yth.

Bapak/Ibu Responden

di Tempat

Dengan hormat,

Dalam rangka penelitian untuk menyusun tugas akhir (skripsi) pada Program Studi Akuntansi Universitas Brawijaya. Peneliti memohon bantuan kesediaan Bapak/Ibu/Saudara(i) untuk menjadi responden dalam penelitian ini dan mengisi jawaban dalam kuesioner yang terlampir sesuai dengan pendapat/pandangan pada instansi Bapak/Ibu responden. Kuesioner ini merupakan bagian dari proses pengumpulan data untuk keperluan tugas akhir (skripsi) peneliti dengan judul **“Pengaruh Perencanaan Anggaran dan Sistem Pengukuran Kinerja terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah dengan Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja sebagai variabel intervening”**. Pertanyaan dan data responden hanya akan digunakan untuk keperluan penelitian dan dijamin kerahasiaannya. Penelitian ini merupakan salah satu persyaratan untuk memperoleh gelar Sarjana Akuntansi dari Program Studi Akuntansi Universitas Brawijaya Malang. Dalam penyusunan tugas akhir (skripsi) ini, besar harapan saya kepada Bapak/Ibu responden untuk berkenaan meluangkan waktunya sejenak untuk mengisi kuesioner yang dilampirkan bersama surat ini. Bantuan Bapak/Ibu responden sangat berarti demi terselesainya penelitian ini. Sebelumnya saya selaku peneliti memohon maaf jika kesediaan dalam proses pengisian kuesioner ini mengganggu waktu kerja Bapak/Ibu responden. Demikian surat pengantar ini disampaikan, atas partisipasi dan kesediaan Bapak/Ibu responden, peneliti mengucapkan terima kasih.

Hormat Saya,

Peneliti

Renny Nadianti



PETUNJUK PENGISIAN KUESIONER

1. Mohon Bapak/Ibu responden mengisi identitas responden sesuai daftar isian yang terlampir.
2. Kuesioner terdiri dari 4 (empat) bagian yang terdiri dari: Perencanaan Anggaran, Sistem Pengukuran Kinerja, Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah dan Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja.
3. Pilihlah jawaban yang paling Bapak/Ibu responden anggap sesuai dengan kondisi pada instansi Bapak/Ibu Responden, dengan cara memberi tanda (√) pada kolom jawaban yang telah tersedia.
4. Apabila Bapak/Ibu/Saudara(i) memiliki pertanyaan atau memerlukan informasi lebih lanjut berkaitan dengan kuesioner ini, silahkan menghubungi peneliti melalui nomor yang tertera 082249100094 / dapat melalui email: nadiantirennny@gmail.com.

BAGIAN 1

DATA RESPONDEN

(Data hanya digunakan untuk kepentingan penelitian)

1. Nama*) :*) boleh tidak diisi
2. Jenis Kelamin : Pria/Wanita (coret yang tidak perlu)
3. Usia : ☐ < 25 Tahun ☐ 36-45 Tahun
☐ 25-35 Tahun ☐ > 45 Tahun
4. Jabatan :
5. Satker/Unit Kerja :
6. Masa Kerja PNS : ☐ < 10 Tahun ☐ 16-20 Tahun
☐ 11-15 Tahun ☐ > 20 Tahun
7. Pendidikan Terakhir : ☐ S1 ☐ S2
☐ S3 ☐ Lainnya,Sebutkan.....

BAGIAN II**LAMPIRAN KUESIONER**

A. PERENCANAAN ANGGARAN		PILIHAN JAWABAN						
STS = Sangat Tidak Setuju, TS = Tidak Setuju, ATS = Agak Tidak Setuju, N = Netral, AS = Agak Setuju, S = Setuju, SS = Sangat Setuju		STS (1)	TS (2)	ATS (3)	N (4)	AS (5)	S (6)	SS (7)
1.	Perencanaan anggaran di instansi saya melibatkan aspirasi semua pemangku kepentingan (<i>stakeholder</i> dan pihak terkait) dalam pembangunan daerah.							
2.	Sebagian kegiatan/belanja langsung dalam RKA-OPD disusun berdasarkan Musrenbang yang tercantum dalam KUA-PPAS.							
3.	Proses penyusunan perencanaan anggaran di instansi saya berdasarkan data yang akurat berhubungan dengan program yang bersangkutan dan peka terhadap persoalan dan kebutuhan masyarakat.							
4.	Program/kegiatan yang disusun oleh instansi saya sesuai dengan yang dirumuskan sebelumnya oleh Tim Anggaran Pemda.							
5.	Penyusunan perencanaan anggaran di instansi saya menggunakan pendekatan anggaran berbasis kinerja.							
6.	Penyusunan perencanaan anggaran instansi saya menggunakan instrumen seperti capaian kinerja, standar pelayanan minimal, indikator kinerja, analisis standar belanja dan standar satuan harga.							
7.	Perencanaan anggaran yang disusun dalam instansi saya sesuai dengan kebutuhan yang sebenarnya dan tupoksi OPD.							
8.	Output program/kegiatan yang direncanakan di instansi saya mendukung pencapaian sasaran Renja/Renstra.							
9.	Perencanaan anggaran dapat disesuaikan dengan perubahan							

	kebutuhan program/kegiatan berdasarkan peraturan yang berlaku.							
10	Sistem perencanaan anggaran kurang matang sehingga perlu dilakukan revisi dokumen anggaran.							

B. SISTEM PENGUKURAN KINERJA		PILIHAN JAWABAN						
STS = Sangat Tidak Setuju, TS = Tidak Setuju, ATS = Agak Tidak Setuju, N = Netral, AS = Agak Setuju, S = Setuju, SS = Sangat Setuju		STS (1)	TS (2)	AT S (3)	N (4)	AS (5)	S (6)	SS (7)
1.	Indikator <i>output</i> selalu digunakan oleh instansi saya.							
2.	Indikator <i>outcome</i> selalu digunakan oleh instansi saya.							
3.	Ukuran kinerja dalam mengukur kepuasan yang dirasakan oleh pengguna jasa layanan publik selalu digunakan oleh instansi saya.							
4.	Ukuran kinerja dalam mengukur kualitas layanan publik selalu digunakan oleh instansi saya.							
5.	Ukuran efisiensi dan efektivitas kinerja suatu program/kegiatan selalu digunakan oleh instansi saya.							

C. IMPLEMENTASI ANGGARAN BERBASIS KINERJA		PILIHAN JAWABAN						
STS = Sangat Tidak Setuju, TS = Tidak Setuju, ATS = Agak Tidak Setuju, N = Netral, AS = Agak Setuju, S = Setuju, SS = Sangat Setuju		STS (1)	TS (2)	AT S (3)	N (4)	AS (5)	S (6)	SS (7)
1.	Dalam penyusunan anggaran berbasis kinerja pada instansi ini <i>input</i> , <i>output</i> , dan <i>outcome</i> program/kegiatan telah diidentifikasi dengan baik.							
2.	Penyusunan anggaran berbasis kinerja pada instansi ini telah menghubungkan antara pengeluaran dengan hasil yang akan dicapai.							

3.	Dalam penyusunan anggaran berbasis kinerja pada instansi ini, program dan kegiatan telah disusun sesuai dengan sasaran yang telah ditetapkan oleh instansi.							
4.	Dalam melaksanakan anggaran berbasis kinerja pada instansi ini, <i>input</i> sumber daya yang ada untuk program dan kegiatan telah diminimalkan dan dipergunakan dengan sebaik-baiknya (prinsip ekonomis).							
5.	Dalam melaksanakan anggaran berbasis kinerja pada instansi ini, program dan kegiatan telah dilaksanakan dengan optimal (prinsip efisien).							
6.	Dalam melaksanakan anggaran berbasis kinerja pada instansi ini, program dan kegiatan telah dilaksanakan sesuai dengan sasaran yang ingin dicapai (prinsip efektif).							
7.	Pegawai di instansi ini dapat turut berpartisipasi dalam proses pengambilan keputusan anggaran.							
8.	Pelaksanaan anggaran berbasis kinerja telah sesuai dengan aturan-aturan yang telah ditetapkan.							
9.	Pelaksanaan anggaran berbasis kinerja telah memenuhi prinsip transparansi.							
10.	Pelaporan anggaran berbasis kinerja telah sesuai dengan prinsip akuntabilitas (pertanggungjawaban) kepada publik.							

D. AKUNTABILITAS KINERJA		PILIHAN JAWABAN						
STS = Sangat Tidak Setuju, TS = Tidak Setuju, ATS = Agak Tidak Setuju, N = Netral, AS = Agak Setuju, S = Setuju, SS = Sangat Setuju		STS (1)	TS (2)	AT S (3)	N (4)	AS (5)	S (6)	SS (7)
1.	Visi dan misi program di instansi saya ditetapkan sesuai rencana strategik organisasi.							
2.	Adanya keterkaitan yang erat antara pencapaian kinerja dengan program dan kebijakan dalam instansi saya.							
3.	Dalam instansi saya indikator kinerja perlu ditetapkan untuk setiap kegiatan atau program.							
4.	Dalam instansi saya setiap kegiatan atau program yang telah terlaksana akan dilaporkan kepada atasan dalam bentuk laporan.							
5.	Dalam instansi saya, LAKIP digunakan sebagai bahan pertimbangan dalam merencanakan program/kegiatan selanjutnya dan diterbitkan sesuai dengan waktu yang ditentukan.							

- Terimakasih atas kesediaan waktu Bapak/Ibu untuk mengisi kuesioner penelitian ini. -

Lampiran 3. Hasil Output SmartPLS Sebelum Penghapusan

1. Loading Factor

Konstruk ke Indikator	Original Sample (O)	Sample Mean (M)	Standard Deviation (STDEV)	Standard Error (STERR)	T-Statistics (/O/STERR/)
PA1 <- PA	0,8728	0,8811	0,0520	0,0520	16,7783
PA2 <- PA	0,6783	0,6374	0,1372	0,1372	4,9438
PA3 <- PA	0,8278	0,8250	0,0635	0,0635	13,0418
PA4 <- PA	0,0919	0,1050	0,2119	0,2119	0,4340
PA5 <- PA	0,8865	0,8864	0,0343	0,0343	25,8532
PA6 <- PA	0,7193	0,6783	0,1755	0,1755	4,0994
PA7 <- PA	0,8364	0,8169	0,0761	0,0761	10,9854
PA8 <- PA	0,7888	0,7864	0,0678	0,0678	11,6288
PA9 <- PA	0,5539	0,5431	0,1680	0,1680	3,2978
PA10 <- PA	-0,0444	-0,0353	0,2541	0,2541	0,1748
SPK1 <- SPK	0,8756	0,8386	0,1268	0,1268	6,9065
SPK2 <- SPK	0,8792	0,8427	0,1196	0,1196	7,3503
SPK3 <- SPK	0,9175	0,9011	0,0535	0,0535	17,1644
SPK4 <- SPK	0,8186	0,7905	0,1143	0,1143	7,1605
SPK5 <- SPK	0,9467	0,9271	0,0574	0,0574	16,4924
ABK1 <- ABK	0,7839	0,7950	0,0550	0,0550	14,2637
ABK2 <- ABK	0,7908	0,7889	0,0843	0,0843	9,3856
ABK3 <- ABK	0,5302	0,5295	0,1282	0,1282	4,1359
ABK4 <- ABK	0,7421	0,6973	0,1509	0,1509	4,9166
ABK5 <- ABK	0,8384	0,8187	0,0791	0,0791	10,6061
ABK6 <- ABK	0,6963	0,6671	0,1471	0,1471	4,7346
ABK7 <- ABK	0,0708	0,0698	0,2125	0,2125	0,3331
ABK8 <- ABK	0,6398	0,6461	0,1221	0,1221	5,2397
ABK9 <- ABK	0,7749	0,7797	0,0901	0,0901	8,5974
ABK10 <- ABK	0,6358	0,6424	0,1074	0,1074	5,9218
AK1 <- AK	0,7235	0,7473	0,0836	0,0836	8,6555
AK2 <- AK	0,8008	0,7796	0,1121	0,1121	7,1430
AK3 <- AK	0,8693	0,8714	0,0530	0,0530	16,4131
AK4 <- AK	0,8445	0,8130	0,1055	0,1055	8,0043
AK5 <- AK	0,8729	0,8593	0,0626	0,0626	13,9476

2. Quality Criteria-Overview

Konstruk	AVE	Composite Reliability	R-Square	Cronbachs Alpha	Communality	Redundancy
PA	0,4850	0,8822	0	0,8465	0,4850	0
SPK	0,7896	0,9493	0	0,9328	0,7896	0
ABK	0,4679	0,8882	0,7732	0,8543	0,4679	0,2852
AK	0,6791	0,9133	0,8319	0,8807	0,6791	0,0752

Lampiran 4. Hasil Output SmartPLS Sesudah Penghapusan

1. Loading Factor

Konstruk ke Indikator	Original Sample (O)	Sample Mean (M)	Standard Deviation (STDEV)	Standard Error (STERR)	T-Statistics (O/STERR)
PA1 <- PA	0,8742	0,8886	0,0533	0,0533	16,3956
PA2 <- PA	0,6766	0,6381	0,1425	0,1425	4,7479
PA3 <- PA	0,8262	0,8187	0,0692	0,0692	11,9481
PA5 <- PA	0,8837	0,8815	0,0365	0,0365	24,1949
PA6 <- PA	0,7181	0,6929	0,1778	0,1778	4,0392
PA7 <- PA	0,8395	0,8227	0,0765	0,0765	10,9749
PA8 <- PA	0,7897	0,7968	0,0682	0,0682	11,5827
PA9 <- PA	0,5619	0,5519	0,1676	0,1676	3,3520
SPK1 <- SPK	0,8756	0,8236	0,1314	0,1314	6,6633
SPK2 <- SPK	0,8792	0,8370	0,1340	0,1340	6,5635
SPK3 <- SPK	0,9175	0,9026	0,0506	0,0506	18,1500
SPK4 <- SPK	0,8186	0,7875	0,1076	0,1076	7,6091
SPK5 <- SPK	0,9467	0,9262	0,0516	0,0516	18,3335
ABK1 <- ABK	0,7838	0,7936	0,0545	0,0545	14,3917
ABK2 <- ABK	0,7901	0,7820	0,0887	0,0887	8,9069
ABK3 <- ABK	0,5299	0,5265	0,1369	0,1369	3,8722
ABK4 <- ABK	0,7423	0,7026	0,1394	0,1394	5,3240
ABK5 <- ABK	0,8389	0,8197	0,0833	0,0833	10,0658
ABK6 <- ABK	0,6970	0,6735	0,1329	0,1329	5,2448
ABK8 <- ABK	0,6399	0,6435	0,1178	0,1178	5,4300
ABK9 <- ABK	0,7747	0,7735	0,0832	0,0832	9,3159
ABK10 <- ABK	0,6359	0,6441	0,1064	0,1064	5,9789
AK1 <- AK	0,7233	0,7428	0,0845	0,0845	8,5569
AK2 <- AK	0,8006	0,7778	0,1164	0,1164	6,8808
AK3 <- AK	0,8695	0,8705	0,0473	0,0473	18,3750

AK4 <- AK	0,8446	0,8092	0,1139	0,1139	7,4167
AK5 <- AK	0,8730	0,8597	0,0598	0,0598	14,6034

2. Quality Criteria-Overview

Konstruk	AVE	Composite Reliability	R-Square	Cronbachs Alpha	Communality	Redundancy
PA	0,6057	0,9235	0	0,9069	0,6057	0
SPK	0,7896	0,9493	0	0,9328	0,7896	0
ABK	0,5193	0,9053	0,7731	0,882	0,5193	0,3167
AK	0,6791	0,9133	0,8306	0,8807	0,6791	0,0847

3. Cross Loading

Konstruk ke Indikator	PA	SPK	ABK	AK
PA1	0,8742	0,5206	0,8266	0,5712
PA2	0,6766	0,1264	0,3919	0,2775
PA3	0,8262	0,6226	0,7029	0,7407
PA5	0,8837	0,6867	0,7637	0,8037
PA6	0,7181	0,0279	0,4679	0,2057
PA7	0,8395	0,2077	0,5194	0,4195
PA8	0,7897	0,3295	0,6730	0,3672
PA9	0,5619	0,1112	0,4475	0,2214
SPK1	0,4076	0,8756	0,5418	0,7498
SPK2	0,4564	0,8792	0,6418	0,8089
SPK3	0,5982	0,9175	0,7768	0,8266
SPK4	0,3336	0,8186	0,5614	0,6697
SPK5	0,4179	0,9467	0,5971	0,8357
ABK1	0,6910	0,5849	0,7838	0,7017
ABK2	0,6367	0,7847	0,7901	0,7974
ABK3	0,5017	0,1546	0,5299	0,3341
ABK4	0,5568	0,5127	0,7423	0,5306
ABK5	0,6778	0,5091	0,8389	0,4900
ABK6	0,6213	0,4795	0,6970	0,4338
ABK8	0,4888	0,3746	0,6399	0,3878
ABK9	0,5235	0,6090	0,7747	0,6075
ABK10	0,5141	0,3436	0,6359	0,4947
AK1	0,5484	0,5914	0,5573	0,7233
AK2	0,5214	0,6132	0,5146	0,8006
AK3	0,5338	0,7707	0,7229	0,8695

AK4	0,4234	0,7656	0,6288	0,8446
AK5	0,6288	0,8446	0,4234	0,7656

4. Path Coefficient

	Original Sample (O)	Sample Mean (M)	Standard Deviation (STDEV)	Standard Error (STERR)	T Statistics (O/STERR)
PA -> ABK	0,6040	0,6395	0,0840	0,0840	27,2976
PA -> AK	0,2207	0,1852	0,2368	0,2368	4,5407
SPK -> ABK	0,4028	0,3667	0,1151	0,1151	14,2195
SPK -> AK	0,7063	0,7072	0,1205	0,1205	23,5072
ABK -> AK	0,0868	0,1159	0,2219	0,2219	1,7095

5. Pengaruh Langsung Variabel Independen dan Variabel Dependen

	Original Sample (O)	Sample Mean (M)	Standard Deviation (STDEV)	Standard Error (STERR)	T Statistics (O/STERR)
PA -> AK	0,6874	0,7111	0,0747	0,0747	9,1956
SPK -> AK	0,8803	0,8776	0,0540	0,0540	32,1590

6. Pengaruh Tidak Langsung Variabel Independen dan Variabel Dependen

	Original Sample (O)	Sample Mean (M)	Standard Deviation (STDEV)	Standard Error (STERR)	T Statistics (O/STERR)
PA -> AK	0,0873	0,0607	0,2461	0,2461	0,3547
PA -> ABK	0,8092	0,8357	0,0467	0,0467	17,3466
ABK -> AK	0,6914	0,7077	0,2470	0,2470	2,7988
SPK -> AK	0,6694	0,6473	0,1360	0,1360	5,0849
SPK -> ABK	0,7222	0,7331	0,0845	0,0845	8,8900
ABK -> AK	0,2920	0,3097	0,1316	0,1316	2,3099